

Hausmitteilungen über LANDWIRTSCHAFT

Steuervorschriften für die überbetriebliche Zusammenarbeit oder Fusion landwirtschaftlicher Betriebe

II. BR Deutschland

KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

GENERALDIREKTION LANDWIRTSCHAFT

DIREKTION WIRTSCHAFT UND AGRARSTRUKTUR – ABTEILUNG «BILANZEN, STUDIEN, INFORMATION»

*Der Nachdruck, auch teilweise, des Inhalts dieses Berichts
ist nür mit genauer Quellenangabe gestattet*

Hausmitteilungen über LANDWIRTSCHAFT

Steuervorschriften für die überbetriebliche Zusammenarbeit oder Fusion landwirtschaftlicher Betriebe

II. BR Deutschland

KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

GENERALDIREKTION LANDWIRTSCHAFT

DIREKTION WIRTSCHAFT UND AGRARSTRUKTUR – ABTEILUNG »BILANZEN, STUDIEN, INFORMATION«

V O R W O R T

Die Generaldirektion Landwirtschaft der Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat im Rahmen ihres Studienprogramms eine Untersuchung in Auftrag gegeben.

Die Arbeit wurde von folgenden Sachverständigen übernommen :

für Belgien :

Me John KIRKPATRICK

Avocat, Chargé de cours à l'Université
Libre de Bruxelles

für die B.R. Deutschland :

Dr. Elmar STUHLER

Institut für Wirtschaftslehre des Landbaues,
Freising-Weihenstephan

für Frankreich :

Henri FRANCOIS

Inspecteur principal au Ministère des
Finances - Paris

für Italien :

Prof. C. COSCIANI

Associazione fra la Società Italiane per
Azioni - Roma

Prof. A. FANTOZZI

Libero docenti di diretto tributario nell'
Università di Roma

für das G.H. Luxemburg :

Me Joseph GLODEN

Rechtsanwalt in Luxemburg

für die Niederlande :

Mr. M. VAN DER HEYDE

Fiscaal Adviseur bij het Ministerie van
Landbouw - Den Haag

Der hier vorliegende Bericht handelt über die Bundesrepublik Deutschland(1). Die Abteilungen "Wettbewerbsbedingungen in der Landwirtschaft", "Koordinierung der Strukturpolitik der Mitgliedstaaten und Gemeinschaftsmassnahmen" und "Bilanzen, Studien, Information" haben sich an diesen Arbeiten beteiligt.

o

o

o

Die Studie ist nicht als massgebend für die Auffassung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften anzusehen, und greift also der künftigen Haltung der Kommission auf diesem Gebiet nicht vor.

(1) Die Berichte über Belgien, Frankreich und das G.H. Luxemburg erschienen in der Reihe "Hausmitteilungen über Landwirtschaft" Nr. 83.

B. R. D E U T S C H L A N D

Dr. Elmar STUHLER
Institut für Wirtschaftslehre
des Landbaues
Freising-Weihenstephen

INHALTSVERZEICHNIS (1)

	Seite
Einleitung, Problemstellung	1
Teil 1 Die verschiedenen Gesellschaftsformen	3
Teil 2 Zur Besteuerung der Gesellschaftsformen	29
Teil 3 Die Besteuerung ausgewählter Gesellschaftsformen anhand von Beispielen	118
Teil 4 Vergleichende Darstellung	133
Teil 5 Abschluss	161
Anhang : Die Besteuerung ausgewählter Gesellschaftsformen anhand von Beispielen	163
Literaturverzeichnis	253
Abkürzungen	259

(1) Ein detailliertes Inhaltsverzeichnis befindet sich am Schluss des Bandes.

1. EINLEITUNG, PROBLEMSTELLUNG UND ZIELSETZUNG DER UNTERSUCHUNG

Eine weitere Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der Landwirtschaft wird nicht mehr allein durch markt- und preispolitische Massnahmen, sondern im wesentlichen nur noch durch eine umfassende Agrarstrukturänderung zu erreichen sein. Das ist eine langfristige Aufgabe, die mit einer markt- und preispolitischen Neuorientierung einhergehen muss, d.h. "dass nach und nach eine neue Preisstruktur geschaffen wird, die gleichzeitig dem Bedarf, den Kosten und der angestrebten Ausrichtung der Erzeugung Rechnung trägt" (1, S. 27).

Das Hauptproblem besteht jedoch in der Veränderung der Produktionsstruktur, um genügend grosse und damit wirtschaftliche Produktionseinheiten (PE) zu erzielen. Nicht immer wird eine Vergrösserung der Produktionseinheiten der einzelnen oder mehrerer Betriebe zusammen bereits zu einer zufriedenstellenden Lösung des Problems führen. An diesen Fällen dürfte jedoch die Fusion von Betrieben (MLU = moderne landwirtschaftliche Unternehmen) auf der Basis genügend grosser Produktionseinheiten zu befriedigenden Einkommensverhältnissen der in der Landwirtschaft verbleibenden Personen führen.

Von diesem Ansatz ausgehend stellt sich die Frage, welche juristische Formen für die Kooperation in der Landwirtschaft in der Bundesrepublik Deutschland verfügbar sind und welche steuerlichen und sonstigen Belastungen beim Eintritt der eigentlichen Kooperation und dem Austritt von Gesellschaftern verbunden sind.

Im einzelnen ergibt sich für die Studie folgende Zielsetzung:

- 1.1 Welche juristischen Formen können für die verschiedenen Kooperationsformen im landwirtschaftlichen Produktionsbereich und im produktionsbegleitenden Bereich gewählt werden?
- 1.2 Wie ist die Besteuerung der möglichen Gesellschaftsformen und zwar:
 - 1.2.1 bei der Gründung,
 - 1.2.2 beim normalen Fortgang der Kooperation,
 - 1.2.3 beim Austritt von Gesellschaftern (einschliesslich der Verstorbenen)?
- 1.3. Welche quantitativen Unterschiede ergeben sich bei der Besteuerung der einzelnen Gesellschaftsarten?

1.4 Welche wechselseitigen Beziehungen bestehen einerseits zwischen der Besteuerung solcher Gesellschaften unter den Bedingungen 1.2.1 und 1.2.2 und andererseits der Haftungsbeschränkung, der Risikoverteilung, dem Verselbständigungsgrad, dem Rechtsschutz der Gläubiger und der rechtlichen, sozialen und wirtschaftlichen Stellung der an diesen Gesellschaften Beteiligten?

T e i l 1

Die verschiedenen Gesellschaftsformen (mit Beispielen aus der Kooperationspraxis)

2. Die für die Kooperation in der Landwirtschaft grundsätzlich in Frage kommenden juristischen Formen

Um sich hierüber einen Überblick zu verschaffen, bieten sich zunächst zwei Gliederungsprinzipien an. Einmal könnte der Problembereich nach der allgemein üblichen Gliederung der juristischen Formen abgehandelt werden. Demnach würde folgende Einteilung zu treffen sein, wobei zu bemerken ist, dass nicht alle diese Formen für die Landwirtschaft in Frage kommen:

2.1 Juristische Formen

Juristische Formen des bürgerlichen Gesetzbuches (BGB)

- Die Gemeinschaft nach Bruchteilen (§ 741 - § 758 BGB)
- Die Gesellschaft (§ 705 - § 740 BGB)
- Der Idealverein (§ 21 - § 79 BGB)
- Der wirtschaftliche Verein (§ 22 - § 79 BGB)
- Der nichtrechtsfähige Verein (§ 54 i.V.m. § 705 - § 740 BGB)

Juristische Formen nach dem Handelsgesetzbuch (HGB)

Personengesellschaften (Die Teilhaber stehen gegenüber dem Kapital im Vordergrund)

- Die offene Handelsgesellschaft - OHG - (§ 105 - § 160 HGB)
- Die Kommanditgesellschaft - KG (§ 161 - 177 HGB)
- Die stille Gesellschaft (§ 335 - § 342 HGB)

Die OHG und KG - Sonderformen der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts - finden ihre rechtliche Ergänzung zum BGB im HGB.

Kapitalgesellschaften (massgebend ist die Kapitalbeteiligung, nicht die Persönlichkeit der Teilhaber)

- Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH - (§ 1 - § 84, GmbH-Gesetz vom 20. April 1892)
- Die Aktiengesellschaft - AG - (§ 1 - § 277, Aktiengesetz vom 6. September 1965)

Juristische Mischformen

- Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (§ 278 - § 290, Aktiengesetz vom 6. September 1965)
- Die GmbH & Co. KG (Komplementär ist die GmbH; die GmbH & Co. KG wird als KG behandelt)

Die Genossenschaften (§§ 1 - 161 GenG)

- Die eingetragene Genossenschaft mit beschränkter Haftung - eGmbH -
- Die eingetragene Genossenschaft mit unbeschränkter Haftung - eGmuH -

Die Genossenschaften gehören an sich zu den Personengesellschaften. Aufgrund ihrer besonderen Struktur und Zweckbestimmung fanden die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften eine entsprechende Regelung im Genossenschaftsgesetz vom 20. Mai 1889. Dieses Gesetz gilt im wesentlichen heute noch. Es wurde durch das Handelsrechtliche Bereinigungsgesetz vom 18. April 1950 ergänzt (Aufhebung kriegsbedingter Lockerungsvorschriften!).

Zum anderen liesse sich die Gliederung auch nach den Kooperationsformen im landwirtschaftlichen Produktionsbereich und im produktionsbegleitenden Bereich (Produktionsmitteleinkauf und Produktionsvermarktung) vornehmen und zwar derart, dass man nach dem wirtschaftlichen Integrationsgrad und der Bindungsintensität einteilt. Das sähe dann folgendermassen aus:

2.2. Landwirtschaftliche Kooperationsformen (in Anlehnung an 10, S. 161)

2.2.1 Kooperation auf Betriebsebene (Betriebszusammenschluss)

2.2.2 Kooperation auf Betriebsmittelebene

- ohne dauerhafte vertragliche Bindung (Nachbarschaftshilfe, Erzeugerabsprachen, Absprachen mit Dienstleistungsgewerbe, Maschinenringe),
- mit dauerhafter vertraglicher Bindung (Arbeitsteilung im Produktionsmittelbereich und im Produktionsbereich),
- mit vertraglicher und institutioneller Bindung (Betriebshilfsdienst, Erzeugerringe und Maschinengemeinschaften).

2.2.3 Kooperation auf Betriebszweigebene

- in der Bodenerzeugung (Einzelkulturen oder Gesamtbodenerzeugung),
- in der Veredelungsproduktion (bodenunabhängige und -abhängige Veredelung),
- in mehreren Produktionsbereichen.

2.2.4 Kooperation im produktionsbegleitenden Bereich

- Gemeinschaftliche Beratung,
- Gemeinschaftlicher Betriebsmitteleinkauf,
- Gemeinschaftlicher Absatz .

Mit dieser Gliederung wird kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben. Sie dürfte jedoch alle wesentlichen Kooperationsformen in der Landwirtschaft beinhalten, so dass jetzt nur noch die Frage verbleibt: welches der beiden Gliederungsprinzipien bildet für die weiteren Ausführungen die zweckmässigere Grundlage?

Nachdem der Tenor der Zielsetzung in Punkt 1.1 bei den juristischen Formen liegt, seien diese das Konzept für das weitere Vorgehen. Damit jedoch nicht nur eine Zusammenstellung der rechtlichen Kriterien der einzelnen juristischen Formen gegeben, sondern dem sehr wesentlichen Aspekt der technisch-wirtschaftlich-soziologischen Bedingungen der Kooperationsformen in der Landwirtschaft (vergl. 2.2) Rechnung getragen wird, werden - soweit wie möglich - für jede juristische Form existente Kooperationsbeispiele in der Landwirtschaft angeführt. Diese, über rein rechtliche Gesichtspunkte hinausgehende Betrachtung dürfte deshalb sinnvoll, wenn nicht sogar nötig sein, da eine bestimmte juristische Form jeweils aufgrund bestimmter technisch-wirtschaftlicher und soziologischer Bedingungen gewählt wird.

2.3. Behandlung der juristischen Formen und Kooperationsbeispiele aus der Landwirtschaft

2.3.1. Die Gemeinschaft nach Bruchteilen (§ 741 - § 758 BGB)

2.3.1.1. Rechtliche Grundlagen

Bei der Bruchteilsgemeinschaft handelt es sich darum, dass ein Recht mehreren gemeinschaftlich zusteht, z.B. gemeinschaftliches Eigentum. Sofern nicht der Mitgebrauch der übrigen Teilnehmer beeinträchtigt wird, ist jeder Teilhaber befugt, den gemeinschaftlichen Gegenstand zu benützen und verpflichtet, die gemeinsamen Lasten zu tragen.

Diese Gemeinschaft entsteht in aller Regel ohne auf ihre Entstehung gerichteten Willen der Beteiligten (durch Gesetz, durch Rechtsgeschäft und letztwillige Verfügung).

Ein Organisationsstatut ist nicht vorgeschrieben. Die Teilhaber verwalten gemeinschaftlich den gemeinsamen Gegenstand, wobei jeder Teilhaber berechtigt ist, "die zur Erhaltung des Gegenstandes notwendigen Massregeln ohne Zustimmung der anderen Teilhaber zu treffen" (Einwilligung im voraus kann verlangt werden, § 744, BGB). Die diesbezüglich getroffenen Regelungen gelten auch für und gegen Sondernachfolger.

Die Stimmenmehrheit, durch die Verwaltungs- und Benutzungsfragen beschlossen werden, ist nach der Grösse der Anteile zu ermitteln. Jeder Teilhaber kann jedoch über seinen Anteil an der Gemeinschaft verfügen und auch jederzeit verlangen, dass die Gemeinschaft aufgehoben wird (Ausschluss des Aufhebungsrechts für immer oder auf Zeit möglich).

Die Haftung kann sich entweder auf das handelnde Mitglied beziehen oder es haften alle Teilhaber - gegebenenfalls unbeschränkt - für eine Gesamtschuld (im Innenverhältnis entsprechend ihren Anteilen).

2.3.1.2 Ein Kooperationsbeispiel: Schweinemast-Gemeinschaft Niederlauer/Unterfranken (Obmann: Büchs, Niederlauer, Kr. Neustadt/S.)

Diese Gemeinschaft wurde 1964 gegründet (Produktionsbeginn 1965) mit der Zielsetzung, die Schweinemast zwecks Kosten-, Raum- und Arbeitersparnis aus den einzelnen Betrieben in den Gemeinschaftsstall auszugliedern, dafür aber die eigene Zuchtschweinehaltung zu vergrössern.

Die Organisationsberatung erfolgte durch den betriebswirtschaftlichen Spezialberater der Bezirksregierung Unterfranken, Dr. Bruno Dieter, der die Schweinemastgemeinschaft Sondheim/Grabfeld und Hainert als Vorbild für diesen Aufbau nahm.

Es handelt sich um zehn Mitglieder (Landwirte mit durchschnittlich 12 ha LN) im Alter von 32 - 37 Jahren. Für jeden ortsansässigen Landwirt bestand die Möglichkeit, sich gemäss der vertraglichen Bedingungen an dem Gemeinschaftsstall zu beteiligen.

Die jährliche Erzeugung beträgt 720 Mastschweine bei einem jährlichen Arbeitsaufwand von 550 - 600 AK-Stunden. Je Schweineplatz wurden 471 DM Baukosten ausgegeben. Der Fremdkapitaldienst beläuft sich auf 7,20 DM je Mastschwein. Die Mitglieder liefern die Ferkel und das Futter, wobei die Ferkel von einer Dreierkommission ausgewählt und markiert werden (Kennzeichnung der Ferkel aus steuerlichen Gründen und um ihre Herkunft sicherzustellen).

Der wirtschaftliche Erfolg der Gemeinschaftshaltung ist eindeutig (anteilmässige Aufteilung des Betriebserfolges). Das Risiko der gemeinsamen Produktion wird durch die Berufsgenossenschaft gedeckt. Bei Seuchen und Brand gewähren die entsprechenden Versicherungen Schutz, ansonsten haften die Mitglieder voll.

Die Bruchteilsgemeinschaft wurde aus steuerlichen Gründen gewählt. Um für die Gemeinschaft eine angemessene Stabilität zu sichern, vereinbarte man, dass eine Kündigung erst nach 10-jähriger Mitgliedschaft möglich ist. Es liegt ein schriftlicher Vertrag vor, dessen Formulierung zum Teil aus den Vereinbarungen der Maschinengemeinschaften übernommen worden ist. Meinungsverschiedenheiten, die sich aus den Vereinbarungen ergeben, werden unter Ausschluss des ordentlichen Rechtsweges von einem aus drei Personen bestehenden Schiedsgericht (Schiedsvertrag) entschieden. Dieser Schiedsspruch ist vollstreckbar, wenn er vom Amtsgericht bestätigt wird. Alle wesentlichen Beschlüsse werden von den gesamten Mitgliedern gefällt; an den Obmann - und gegebenenfalls einzelne Mitglieder - werden befristet Entscheidungsbefugnisse delegiert.

Wesentlich ist, dass bei der Bruchteilsgemeinschaft beim evtl. gemeinschaftlichen Verkauf der Schweine klar erkennbar sein muss von welchem Teilhaber der Gemeinschaft diese Schweine stammen. Prinzipiell das gleiche gilt für den Einkauf der Futtermittel. Ausserdem müssen alle Mitglieder Landwirte sein (steuerliche Gründe!).

Dank der Tüchtigkeit des Obmannes und des gegenseitigen Vertrauens der Teilhaber hat sich diese Bruchteilsgemeinschaft voll bewährt. Obschon diesem Beispiel folgend zahlreiche Bruchteilsgemeinschaften für die Kooperation in der Landwirtschaft in dieser Region geschaffen worden sind, ist die Haltung der übrigen Landwirte des Dorfes "abwartend-vorsichtig, keinesfalls aber feindselig" (7, S. 361 ff; 8, S. 22 ff).

2.3.2 Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 705 - § 740 BGB)

2.3.2.1 Rechtliche Grundlagen

Die BGB-Gesellschaft kann für beliebige Zwecke gegründet werden. Im Gesellschaftsvertrag verpflichten sich wenigstens zwei Gesellschafter zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes Beiträge zu leisten, die in Sachen oder Diensten bestehen können. Mündliche Vereinbarung genügt, wenn keine Grundstücke eingebracht werden. Meist ist die BGB-Gesellschaft die Grundlage zur Verwaltung gemeinsamen Besitzes, für Arbeitsgemeinschaften oder Interessengemeinschaften ist sie aber nicht rechtsfähig.

Ein Organisationsstatut wird nicht vorgeschrieben. Die Geschäftsführung erfolgt gemeinsam durch die Gesellschafter, wobei im Gesellschaftsvertrag festgelegt werden kann, dass Stimmenmehrheit entscheidet. Die Geschäftsführung ist jedoch auch an einen oder mehrere Gesellschafter übertragbar. Bei der Erfüllung der einem Gesellschafter obliegenden Verpflichtungen braucht dieser nur für diejenigen Sorgfalt einzustehen, welche er in eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegt (§ 708, BGB).

Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes kann das Geschäftsführungsrecht durch einstimmigen Beschluss entzogen werden; es ist von Seiten des Geschäftsführers auch kündbar. Sofern im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart wurde, bestimmen die Rechte und Pflichten des geschäftsführenden Gesellschafters die §§ 664 - 670 BGB.

Die Rechte der Gesellschafter bestehen neben der evtl. Mitwirkung bei der Geschäftsführung in der Nachprüfung der Geschäftsbücher etc.

Eine Kapitalbildung wird nicht vorgeschrieben. Die durch die Gesellschaft erworbenen Werte werden Gesellschaftsvermögen, d.h., ein Gesellschafter kann nicht Teilung des Gesellschaftsvermögens verlangen oder über seinen Anteil verfügen (Gesamthänderische Bindung).

Die Gewinn- oder Verlustverteilung erfolgt üblicherweise am Ende des Kalenderjahres (nach Erstellung der Gesellschaftsbilanz). Aus steuerrechtlichen Gründen müssen jedoch die Verteilungsquoten bereits vor dem Abschluss der Bilanz festgelegt worden sein.

Wurde die Gesellschaft nicht für eine bestimmte Zeit eingegangen, dann kann jeder Gesellschafter zu jeder Zeit kündigen. Die Kündigung darf jedoch nicht dann vorgenommen werden - zur Unzeit - wenn daraus den anderen Gesellschaftern ein Schaden entsteht, der zu ersetzen wäre (1). Alle

(1) Durch Vertrag kann das Kündigungsrecht aus "wichtigem Grund" jedoch nicht ausgeschlossen werden.

Vereinbarungen, die dem über die Kündigung Gesagten zuwider laufen, sind nichtig.

Wenn im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart wurde, wird die Gesellschaft durch den Tod eines Gesellschafters aufgelöst. Die Gesellschaft wird auch dann aufgelöst, wenn der Konkurs über das Vermögen eines Gesellschafters eröffnet wird. Sind keine anderweitigen Vereinbarungen getroffen, so erfolgt nach der Auflösung der Gesellschaft die Auseinandersetzung gemäss § 732 - § 735. Ansonsten gelten für die Teilung die Bestimmungen über die Gemeinschaft (§ 741 - § 758 BGB).

Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass trotz Kündigung oder Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft weitergeführt werden soll, so beginnt die Auseinandersetzung mit einem Gesellschafter bzw. seinen Erben.

2.3.2.2 Ein Kooperationsbeispiel: Betriebsgemeinschaft Kirchberg/ Hunsrück (Landwirtschaftsmeister Horst Braun)

Diese Betriebsgemeinschaft wurde im Jahre 1962 gegründet. Es waren vor allem soziale Ursachen, die hier zunächst zu einer Maschinengemeinschaft führten, aus der sich dann der Zusammenschluss der zwei Familienbetriebe von ursprünglich 13 auf 16 ha bildete. Ziel: Kostensenkung und Verbesserung der Arbeitsproduktivität. Es handelte sich zeitweise sogar um eine Vierergemeinschaft.

Die Organisationsberatung geschah durch einen Fachberater der zuständigen Landbauaussonstelle und aufgrund von Studienfahrten, insbesondere nach Dänemark (Genossenschaftskuhställe).

Das Alter der Mitglieder liegt zwischen 30 und 50 Jahren. Die Betriebe befinden sich in benachbarten Ortschaften und die Auswahl der Mitglieder wurde recht unkritisch vorgenommen, was wohl zu dem zahlenmässigen Rückgang von zeitweilig vier auf zwei Gesellschafter führte.

Die Zweier-Gesellschaft beschränkt sich heute nurmehr auf die Aussenwirtschaft. Mit gepachtetem Land umfasst diese Betriebsgemeinschaft 100 ha LN.

Die Gesellschafter brachten neben ihrer Arbeitskraft ihren Boden und ihre Altgebäude ein, wobei der Wert der Einlagen durch Inventar ermittelt wurde. Der Ertrag wurde bei der Vierergesellschaft unabhängig von der Grösse und dem Wert der eingebrachten Produktionsfaktoren zu gleichen

Teilen an die vier Gesellschafter ausgeschüttet. Unter Berücksichtigung der Boden- und Klimaverhältnisse wurde mit 23.600 DM AK (nach Abzug der Verzinsung des Aktivkapitals) ein hohes Arbeitseinkommen erzielt. "Es waren im übrigen auch nicht wirtschaftliche Gründe, die zum späteren Bruch der Vierergemeinschaft führten" (8, S.40). Nachdem in diesem Fall gemeinsames Eigentum entstand, lag es nahe, als juristische Form die BGB-Gesellschaft zu wählen.

Der schwerwiegende Fehler dieser Betriebsfusion lag darin, dass zwar in etwa brauchbare schriftliche Vereinbarungen ausgearbeitet, jedoch nie unterzeichnet worden waren. Man vertraute einander.

Obschon die wirtschaftlichen Vorteile alle vier Gesellschafter gleich positiv empfanden, waren sie der demokratischen Struktur der BGB-Gesellschaft offenbar nicht gewachsen. Die beiden jüngeren Gesellschafter hatten in mancherlei Hinsicht eine andere Wertung der Situation als die beiden älteren Mitglieder, wodurch sich diese unter Druck gesetzt sahen. Der Wunsch nach ständiger Aussprache wurde von den beiden älteren Gesellschaftern nicht geteilt. Durch mangelnde Aussprachen frass sich schliesslich zunehmend Misstrauen fest, übervorteilt zu werden (unterschiedlicher Bildungsstand!). Dazu kam noch die Unzufriedenheit der Frauen, da die gemeinschaftlichen Erweiterungsinvestitionen zu einem übersteigerten Konsumverzicht führten. Alle Frauen waren zwar von der landwirtschaftlichen Arbeit entbunden, sie hatten aber unterschiedliche Zielvorstellungen bezüglich Freizeit, Erholung und Einkommen: Die einen wollten freie Wochenenden und Urlaub. Die anderen betrachteten dies als Faulheit, für die sie bezahlen müssten. Das Bedauerlichste dieser Gesellschaft bestand aber darin, dass sich ein Gesellschafter durch plötzlichen Austritt Eigentumsvorteile (Stallausbau!) verschaffte. Da kein rechtskräftiger Vertrag vorlag, hoffte dieser Gesellschafter, gerichtlich nicht belangt zu werden. Die beiden Begründer der Gesellschaft arbeiteten weiterhin zusammen.

Abschliessend muss noch erwähnt werden, dass die öffentliche Meinung immer gegen die "Kolchose" war und deshalb das Auseinanderbrechen der Vierergesellschaft befriedigt registrierte.

Ein weiteres Beispiel einer BGB-Gesellschaft: Betriebsgemeinschaft Wittenweier/Ottenheim (Landwirte Wenz und Himmelsbach in Ottenheim, Zeller in Wittenweier und Ziegler in Nonnenweier)

Es wurde eine Gemeinschaftskasse geschaffen, wodurch voller Risikoausgleich möglich ist. Ein schriftlicher Vertrag liegt nicht vor. Die Zusammenarbeit erfolgt auf Treu und Glauben. Es handelt sich um ein absolut partnerschaftliches Verhalten.

Die BGB-Gesellschaft auf der Basis der vollständigen Fusion von Betrieben ist einer Vater-Sohn-Partnerschaft gleichgestellt und demnach wie der normale landwirtschaftliche Betrieb besteuert (8, S. 42).

2.3.3 Der Idealverein (§ 21 - § 79 DGB)

Voraussetzung für die Erlangung der Rechtsfähigkeit ist, dass der Idealverein nicht wirtschaftliche Zwecke verfolgt. Die Rechtsfähigkeit erfolgt durch Eintragung in das Vereinsregister am zuständigen Amtsgericht. Ausser wirtschaftlichen Zielen kann der Idealverein für jeden beliebigen Zweck gegründet werden (mindestens sieben Mitglieder). Er muss sich ein Statut geben.

Die Mitgliederversammlung bestellt den Vorstand, der widerrufen werden kann, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. (Unfähigkeit, grobe Pflichtverletzung). Er unterliegt den für den Auftrag geltenden Bestimmungen der §§ 664 - 670 BGB. Der Vorstand kann aus mehreren Personen bestehen. In der Satzung kann bestimmt werden, dass für gewisse Geschäfte besondere Vertreter zu bestellen sind.

Im Gegensatz zur Gemeinschaft und der BGB-Gesellschaft besteht beim Idealverein Publizitätspflicht.

Für die Schäden, die ein Vorstandsmitglied oder ein offiziell bestellter Vertreter des Vereins verursacht, haftet der Verein; es besteht jedoch keine persönliche Haftung der Mitglieder.

Wenn der zehnte Teil der Vereinsmitglieder die Berufung einer Mitgliederversammlung verlangt, muss dies geschehen. Auf der Mitgliederversammlung werden alle Angelegenheiten des Vereins entschieden, sofern sie nicht vom Vorstand oder einem anderen Vereinsorgan zu besorgen sind. Ein Beschluss kann auch dann gefasst werden, wenn alle Mitglieder zu diesem Beschluss schriftlich ihre Zustimmung geben.

Die Mitgliedschaft bei einem Verein kann weder übertragen noch vererbt werden. Jedes Mitglied kann aus dem Verein austreten, wobei dies keine längere Kündigungsfrist als zwei Jahre erfordern darf.

Durch Beschluss der Mitgliederversammlung ist der Verein aufzulösen. Bei Eröffnung des Konkurses verliert er seine Rechtsfähigkeit, die ihm aufgrund eines gesetzeswidrigen Verhaltens entziehbar ist.

Das Vereinsvermögen fällt bei Auflösung oder Entzug der Rechtsfähigkeit an die in der Satzung bestimmten Personen, bzw. zu gleichen Teilen an die Mitglieder oder den Fiskus.

Der Idealverein, der durch die Eintragung ins Vereinsregister rechtsfähig wird, kann für Kooperationszwecke in der Landwirtschaft nicht gewählt werden, da diese meist mit wirtschaftlichen Zielen verbunden sind (11, S. 4).

2.3.4 Der wirtschaftliche Verein (§ 22 BGB)

Bei ihm handelt es sich um einen Vereinstyp, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist... (§ 22 BGB). Dieser Status kann von dem Bundesstaat verliehen werden, in dem der Verein liegt. Ansonsten gilt für den wirtschaftlichen Verein das über den Idealverein Gesagte. Der wirtschaftliche Verein wäre grundsätzlich für die Kooperation in der Landwirtschaft geeignet. Beispiele aus der Praxis sind jedoch nicht bekannt. Das hängt wohl damit zusammen, dass die Erlangung der staatlichen Konzessionierung als ein viel zu umständlicher Weg angesehen wird. Man zieht daher den nicht rechtsfähigen Verein vor, der ebenfalls aus Vorstand und Mitgliederversammlung besteht und aufgrund seiner fehlenden Rechtsfähigkeit der BGB-Gesellschaft ähnelt (12, S. 28).

2.3.5 Der nicht rechtsfähige Verein (§ 54 i.V.m. §§ 705 ff. BGB)

2.3.5.1 Rechtliche Grundlagen

Dieser Verein kann für beliebige Zwecke gegründet werden (mindestens zwei Mitglieder), wobei bereits mündliche Vereinbarung genügt. Im übrigen gelten für den nicht rechtsfähigen Verein die Vorschriften über die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 705 ff.).

2.3.5.2 Ein Kooperationsbeispiel: Maschinenring Fensterbachtal (Obmann: Johann Schrott, erreichbar über Landwirtschaftsamt Nabburg)

Dieser Maschinenring wurde 1961 gegründet, nachdem verschiedene Mitglieder bei anderen Maschinenringen umfangreiche Informationen gesammelt hatten. Am 1.7.1967 zählte der Ring 28 Mitglieder mit einer Fläche von 495 ha LN und einem Gesamtumsatz von ca. 40.000 DM. Die Wirtschaftlichkeit der Zusammenarbeit ist eindeutig.

Es handelt sich um einen nicht rechtsfähigen Verein, der nicht in das Vereinsregister eingetragen ist. Aufgrund des häufigeren Mitgliederwechsels ist diese juristische Form besonders geeignet, auch deshalb, weil für Entscheidungen keine Einstimmigkeit erforderlich ist. Mitglied kann jeder Landwirt werden, der schriftlich die Vereinssatzung anerkennt.

Der Grundsatz des Maschinenringes: "Jeder kann, keiner muss", entspricht nicht ganz den Erfordernissen der Realität, denn man ist aufeinander angewiesen, es müssen z.B. die Sätze der Preisliste eingehalten werden.

Im allgemeinen herrscht eine vertrauensvolle Zusammenarbeit, die die Mitglieder danach suchen lässt, einen Zweig der Veredelungswirtschaft zu vergemeinschaften.

Der nicht rechtsfähige Verein findet sich häufig bei Maschinenringen und sog. Erzeugerringen (Ferkelerzeugerringen) (8, S. 10 ff; 10, S. 20, 61).

2.3.6 Allgemeines zu den Personengesellschaften

Voraussetzung zur Gründung einer Personengesellschaft, d.h. einer OHG, KG oder stillen Gesellschaft ist der Handelsstand (Kaufmann, Handelsgewerbe). Kaufmann im Sinne dieses Gesetzes ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Als Handelsgewerbe gilt jeder Gewerbebetrieb, der eine der nachstehend bezeichneten Arten von Geschäften zum Gegenstand hat (§ 1 HGB). Handwerkliche oder gewerbliche Betriebe, die unter § 1, Abs. 2 nicht genannt sind, aber "einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb" (§ 2 HGB) erfordern, sind Sollkaufmann. In § 3 HGB heisst es, dass auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe die §§ 1 und 2 keine Anwendung finden. Bei landwirtschaftlichen Nebengewerben gilt § 3 Abs. 2 HGB: "Ist mit dem Betriebe der Land- und Forstwirtschaft ein Unternehmen verbunden, das nur ein Nebengewerbe des land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes darstellt, so findet auf dieses der § 2 mit der Massgabe Anwendung, dass

der Unternehmer berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, die Eintragung ins Handelsregister herbeizuführen; ...".

Der landwirtschaftliche Betrieb wird seit alters nicht als Gewerbe betrachtet. Es gibt jedoch eine Rechtssprechung, wonach Baumschulen und Saatzuchtbetriebe eingetragen werden können (z.B. Ackermann Saatzucht KG etc.). Auch der grosse landwirtschaftliche Betrieb, der eine gewerbliche Bodenbewirtschaftung betreibt, kann z.B. als OHG eingetragen werden, ohne gewerbsteuerpflichtig zu werden. Es handelt sich dabei um eine Diskrepanz zwischen den Vorschriften des HGB und den Richtlinien zum Gewerbsteuerrecht, in denen es heisst: "Eine offene Handelsgesellschaft, die ausschliesslich Landwirtschaft betreibt, ist nicht gewerbsteuerpflichtig; die Gesellschafter können nicht als Unternehmer eines Gewerbebetriebes angesehen werden. Eine Offene Handelsgesellschaft, die ein Gewerbe betreibt und daneben Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen bezieht, unterliegt uneingeschränkt der Gewerbsteuer" (13, GewStR, Abschnitt 16).

Damit ist es also nur dem kleinen landwirtschaftlichen Betrieb oder Betriebszusammenschluss verwehrt, die Eintragung in das Handelsregister zu erreichen, die den Vorteil hätte, eine gewisse Publizität zu erlangen. Da sich jeder Geschäftspartner durch Einblick in das Handelsregister über die Gesellschafter und die Haftenden für die Gesellschaftsverbindlichkeiten vergewissern kann, steigt grundsätzlich die Kreditwürdigkeit der OHG.

Da anzustreben ist, dass die Personengesellschaften künftig allen Landwirten zugänglich werden, seien die wesentlichsten rechtlichen Grundlagen der OHG, der KG und der stillen Gesellschaft im folgenden behandelt (13, S. 27).

2.3.6.1 Die Offene Handelsgesellschaft - OHG - (§ 105 - § 160 HGB)

Die Offene Handelsgesellschaft ist eine entwickeltere und verfeinerte Variante der Personengesellschaft (12, S. 26). Sie ist aber nicht nur Personengesellschaft sondern effektiv (nicht juristisch) auch juristische Person, da im Namen der Firma geklagt und verklagt werden kann (1). Es erfolgt Eintragung in das Handelsregister.

(1) und weil sie Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen kann.

Wesentliches Kriterium ist, dass eine OHG eine Gesellschaft darstellt, "deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist" (§ 105 HGB). Dabei ist die Haftung der Teilnehmer an der OHG sehr gross, denn beim Eintritt in die Gesellschaft übernimmt man auch die Haftung für Schulden, die die Gesellschaft bereits in früheren Zeiten eingegangen war und ausserdem bleibt die Haftung für Schulden bis fünf Jahre nach dem Austritt aus der Gesellschaft bestehen (mit dem gesamten persönlichen Vermögen). Gegenüber dem Einzelunternehmer kann die OHG bereits eine geschäftliche Risikominderung bedeuten.

Wenn durch den Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart wurde, gelten § 109 - § 122 des HGB, in denen die Rechtsverhältnisse der Gesellschafter geregelt werden. Bei der OHG sind die Gesellschafter nicht nur Mitinhaber sondern auch Mitarbeiter, denen natürlich eine grosse Bedeutung zukommt, vor allem hängt sehr viel von ihrem gegenseitigen Einvernehmen ab.

Ein Gesellschafter kann durch Kündigung aus der Gesellschaft ausscheiden; auch wenn er stirbt oder Konkurs macht, kann die Gesellschaft von den anderen Gesellschaftern fortgeführt werden, vorausgesetzt, dass dies im Gesellschaftsvertrag vereinbart worden ist. Ein Erbe eines Gesellschafters kann sein Verbleiben in der Gesellschaft davon abhängig machen, dass er als Kommanditist geführt wird. Wird dies nicht angenommen, so ist der Erbe berechtigt, ohne Kündigungsfrist die Gesellschaft zu verlassen.

Sofern das HGB keine besonderen Vorschriften macht, gelten im übrigen die Bestimmungen des BGB.

Es genügt eine mündliche Vereinbarung; sinnvoll ist jedoch ein schriftlich vereinbarter Gesellschaftsvertrag, der aber nicht gewissen Formvorschriften genügen muss. Wesentlich ist, dass eine OHG aufgrund objektiver Voraussetzungen auch dann vorliegt, wenn sie die Vertragspartner gar nicht beabsichtigen (die Zweckintention muss subjektiv, aber gegeben sein).

Wenn im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart wurde, erhalten die Gesellschafter nach den Vorschriften des HGB und BGB am Jahresende eine vierprozentige Verzinsung ihres Kapitalanteils. Der verbleibende

Überschuss wird gewöhnlich nach der Beteiligung der Gesellschafter an diese verteilt. Jeder Gesellschafter kann die OHG nach aussen vertreten.

Wie in den allgemeinen Ausführungen bereits angedeutet wurde, kann man durch entsprechend grosse Zusammenschlüsse erreichen, dass auch Landwirtschaft als "gewerbetreibende Bodenbewirtschaftung" betrachtet und damit im Handelsregister eingetragen wird, ohne gewerbesteuerpflichtig zu werden.

2.3.6.2 Die Kommanditgesellschaft - KG - (§ 161 - § 177 HGB)

"Eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, ist eine Kommanditgesellschaft" (§ 161 HGB, Abs. 1). Die KG baut auf der OHG auf, unterscheidet sich von ihr jedoch dadurch, dass mindestens ein Kommanditist und ein Vollhafter vorhanden sein muss.

Der Kommanditist haftet nur mit seiner Vermögenseinlage. Die Komplementäre haften allerdings unbeschränkt, ihnen steht die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft zu (§ 164 - § 170 HGB). Die Kommanditisten haben nur gewisse Kontrollrechte, deren Umfang auf freier Vereinbarung beruht. Auch die Beteiligung am Gewinn und Verlust kann vertraglich vereinbart werden. Ein neu beigetretener Kommanditist haftet auch für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die vor seinem Beitritt entstanden sind. Letztlich ist noch zu erwähnen, dass der Tod eines Kommanditisten nicht zur Gesellschaftsauflösung führt.

Wie schon im Abschnitt 2.3.6.1 "Offene Handelsgesellschaft (OHG) ausgeführt wurde, kann man auch bei der Kommanditgesellschaft (KG) durch entsprechend grosse Zusammenschlüsse erreichen, dass sogar die Landwirtschaft als "gewerbetreibende Bodenbewirtschaftung" betrachtet und damit in das Handelsregister eingetragen wird, ohne gewerbesteuerpflichtig zu werden.

2.3.6.3 Die Stille Gesellschaft (§ 335 - § 342 HGB)

Im Grunde handelt es sich beim sogenannten stillen Gesellschafter um einen Gläubiger. Denn: "Wer sich als stiller Gesellschafter an dem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, hat die Einlage so zu leisten, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes übergeht" (§ 335 HGB, Abs. 1). Seine Gläubigerstellung

geht auch daraus hervor: "Wird über das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes der Konkurs eröffnet, so kann der stille Gesellschafter wegen der Einlage, soweit sie den Betrag des auf ihn fallenden Anteils am Verlust übersteigt, seine Forderung als Konkursgläubiger geltend machen" (§ 341, Abs. 1 HGB).

Der grosse Vorteil dieser juristischen Form besteht darin, dass der individuellen vertraglichen Gestaltung viel Spielraum gelassen wird. So kann z.B. auch vereinbart werden, dass der stille Gesellschafter Mit-eigentümer und Mitinhaber sein soll. Das wäre allerdings bereits eine atypische Form stiller Beteiligung.

Der Geschäftsinhaber trägt alle Rechte und Pflichten der Geschäftsführung (§ 335 HGB). Der stille Gesellschafter hat gewisse Kontrollrechte. Sein Tod verursacht nicht die Auflösung der Gesellschaft. Eine Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters kann vereinbart werden.

2.3.7 Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH - (GmbHG, (§ 1 - § 84)

2.3.7.1 Rechtliche Grundlagen

Die GmbH ist ein Produkt der deutschen Gesetzgebung aus dem Jahre 1892. Sie wurde von vielen anderen Ländern als die "Aktiengesellschaft des kleinen Mannes" übernommen (12, S. 31), die mit 20.000 DM entschieden weniger Grundkapital erfordert als die Aktiengesellschaft (heute 100.000 DM, früher 500.000 DM). Die Stammeinlage kann für die einzelnen Gesellschafter verschieden hoch sein (mindestens 500 DM), wobei auch Vermögensgegenstände auf das Stammkapital angerechnet werden (§ 5 GmbHG). Der Gesellschaftsvertrag muss in notarieller Form geschlossen werden.

Im Gegensatz zu den Personengesellschaften ist die GmbH - wie es auch die übrigen Kapitalgesellschaften sind - eine juristische Person, die selbständig Rechte und Pflichten trägt. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung beginnt erst mit Eintragung in das Handelsregister, was wiederum voraussetzt, dass bei der Gründung wenigstens 25 % der Stammeinlagen eingezahlt worden sind. Im Gesellschaftsvertrag kann eine beschränkte bzw. unbeschränkte Einzahlung von Nachschüssen bestimmt werden. Eine Veräusserung der Beteiligung ist jederzeit möglich.

Eine GmbH kann für beliebige Zwecke gegründet werden, wenn wenigstens zwei Gesellschafter vorhanden sind. Die gerichtliche und aussergerichtliche Vertretung obliegt dem Geschäftsführer der Gesellschaft. Es können auch Stellvertreter, Prokuristen und Handelsbevollmächtigte bestellt werden.

Die Rechte der Gesellschafter werden im Gesellschaftsvertrag festgelegt, ebenso ihre Aufgaben, ansonsten gilt § 46 GmbHG. In der Gesellschafter-Versammlung werden die Beschlüsse hinsichtlich der Vorschriften § 46 - § 51 GmbHG geregelt (Abstimmung, Minderheitsrechte etc.). Im Gesellschaftsvertrag kann vereinbart werden, dass ein Aufsichtsrat zu bestellen ist. Die für den Aufsichtsrat einer AG erlassenen Vorschriften müssen nicht für den einer GmbH gelten (§ 52 GmbHG).

Für Abänderungen des Gesellschaftsvertrags ist eine Mehrheit von wenigstens 3/4 der abgegebenen Stimmen erforderlich. Die Abänderung muss notariell beurkundet werden.

2.3.7.2 Ein Kooperationsbeispiel: Ferkelerzeugungs-GmbH, Visselhövede (Vorstand: Landw.-Meister Erich Cohrs, 2131 Hiddingen)

Der Zweck dieses 1965 erfolgten Zusammenschlusses besteht in der möglichst billigen Erzeugung von Ferkeln mit guter Qualität. Die Organisationsberatung wurde von Dr. Günther Dirschauer durchgeführt, der sich in mühsamen Studienreisen die erforderlichen Organisationskenntnisse aneignete. Am 30.6.1967 zählte diese Gesellschaft 11 Gesellschafter (Vollerwerbslandwirte).

Im Wirtschaftsjahr 1966/67 erzeugte diese GmbH 4.540 Ferkel, wovon 16,2 Stück pro Sau und Jahr aufgezogen wurden. Die Grundlage des Unternehmens bildet ein 57 ha-Betrieb, der für 20 Jahre gepachtet wurde. Die Arbeitszeit beträgt je Zuchtsau 14,2 AKh pro Jahr (4.000 AKh/Jahr = hauptberuflicher Flüchtlings-Landwirt und Frau).

Die Baumassnahmen und technischen Einrichtungen kosteten 519.000 DM (1.860 DM/Sau). Da das Vertrauen der Banken gegenüber dieser neuen Unternehmung nicht gross war, gab es ziemliche Finanzierungsschwierigkeiten.

Einem Gesellschafter obliegt gegen Entgelt die Geschäftsführung. Es wird keine direkt-monetäre Gewinnbildung angestrebt. Der indirekte Gewinn des einzelnen Gesellschafters besteht darin, von der Gesellschaft die Ferkel

zu Selbstkosten beziehen zu können. Das Geschäftsrisiko wird gemeinsam getragen.

Zur Wahl der Gesellschaftsform sagt Dirschauer: "Auf der Suche nach einer geeigneten Gesellschaftsform war es nicht einfach, nach dem geltenden Recht die Forderungen unterzubringen, die gestellt wurden:

grösste Stabilität für das Unternehmen,
geringes Risiko der Beteiligten,
direkte Verrechnung der Erzeugungskosten.

Die Stabilität wird erreicht, wenn die Beteiligten selbst über einen bestimmten Zeitraum keine Kündigungsmöglichkeit haben. In diesem Fall sind es 20 Jahre, so lange läuft der Pachtvertrag und der Kapitaldienst für das Fremdkapital. Aus diesem Grunde scheidet die eGmbH von vornherein aus. Das Risiko der Beteiligten ist begrenzt, wenn sie nur mit den eingebrachten Anteilen haften oder zusätzliche begrenzte Sicherheiten bieten. Aus diesem Grund ist es nicht möglich, z.B. eine BGB-Gesellschaft zu bilden.

In unserem Unternehmen haben die Gesellschafter über die Einlagen hinaus nochmals die Hälfte der Einlagen als Bürgschaften übernommen. Es wurde eine GmbH als Gesellschaftsform gewählt, weil sie die genannten Wünsche voll erfüllt." (zitiert aus: 8, S. 20).

Es liegt ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag vor, in dem die Rechte und Pflichten der Organe der GmbH geregelt wurden. Die Mitgliederversammlung beschliesst über Kapitalerhöhungen etc. Das Stimmrecht hängt von der Höhe des eingebrachten Kapitals ab. Die Gesellschafter haben bis 1986 keine Kündigungsmöglichkeit; gegebenenfalls können jedoch Gesellschafter ausgetauscht (Schiedsspruchverfahren) werden. Ein Geschäftsanteil von 1.000 DM berechtigt und verpflichtet zum Bezug von 15 Ferkeln pro Jahr.

Diese GmbH braucht keine Körperschaftsteuer zu entrichten, da es ein "Zulieferungsbetrieb ohne Gewinn" ist. Die Gesellschaft ist gewerbsteuerpflichtig (5.000 m² Eigentumsfläche!).

Bei dieser Gesellschaftsform kann nicht jeder Gesellschafter in gleichem Ausmass mitentscheiden, was sich in diesem Beispiel aufgrund der klar geregelten Rechtsverhältnisse nicht als Nachteil erwiesen hat.

Diese Kooperation erfreut sich einer ausgewogenen harmonischen Zusammenarbeit, was nicht zuletzt den zahlreichen Aussprachen zwischen den Gesellschaftern zu danken sein dürfte.

Die "öffentliche Meinung" steht dieser Gemeinschaft nicht feindselig, jedoch skeptisch gegenüber.

2.3.8 Die Aktiengesellschaft - AG - (§ 1 - § 277 AktG)

2.3.8.1 Rechtliche Grundlagen

Das Grundkapital der AG (wenigstens 100.000 DM) ist in Aktien (mindestens 50 DM) zerlegt. Die AG ist eine eigene Rechtspersönlichkeit für deren Verbindlichkeiten den Gläubigern gegenüber nur das Gesellschaftsvermögen haftet.

Zur Gründung einer AG sind mindestens fünf Personen nötig. Die Satzung muss notariell beurkundet werden.

Mit den Aktien ist das Stimmrecht verbunden. Es können aber auch Vorzugsaktien ohne Stimmrecht ausgegeben werden. Sobald eine Unternehmung mehr als 1/4 der Aktien einer AG erworben hat (mit Inlandssitz) muss dies der AG unverzüglich bekanntgegeben werden.

Wenn Aktionäre Sacheinlagen machen sollen, muss dies in der Satzung festgelegt werden.

Wesentlich ist, bei der AG zwischen Gründung und Errichtung zu unterscheiden. Die Gründer einer AG sind die Aktionäre, die die Satzung festgestellt haben. Aber erst dann, wenn von den Gründern alle Aktien übernommen worden sind, ist die Gesellschaft errichtet (§§ 28, 29 AktG). Nach Bestellung des Aufsichtsrates, des Vorstandes und der Abschlussprüfer ist die AG beim Handelsregister anzumelden.

In der Satzung kann festgestellt werden, dass 50 % des Gewinns den freien Rücklagen zufließen soll (Abschlussfeststellung der Hauptversammlung); bzw. 50 % den offenen Rücklagen zugeführt wird (Abschlussfeststellung des Aufsichtsrates und Vorstandes).

Zur Vermeidung eines schweren Schadens darf die AG eigene Aktien bis zum Gesamtnennbetrag von 10 % der Gesellschaft erwerben.

Die Leitung und Vertretung der AG hat der Vorstand, der durch den Aufsichtsrat bestellt und abberufen wird. Der Aufsichtsrat (3 - 21 Mitglieder) überwacht die Geschäftsführung. In ihm sind $\frac{2}{3}$ Aktionärvertreter und $\frac{1}{3}$ Arbeitnehmervertreter.

In der Hauptversammlung üben die Aktionäre ihre Rechte aus (§ 118 AktG); sie beschliessen über die in der Satzung und im Gesetz genannten Punkte, wie:

1. Bestellung der Aufsichtsräte,
2. Verwendung des Reingewinns,
3. Entlastung des Vorstandes und des Aufsichtsrates,
4. Bestellung der Abschluss- und Sonderprüfer,
5. Satzungsänderungen,
6. Gesellschaftsauflösung.

Der sechste Teil des AktG behandelt Fragen der Satzungsänderung, Kapitalerhöhung, etc.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der AG und GmbH besteht darin, dass die Anteile der AG (Aktien) börsenfähig sind.

Sehr entscheidend ist bei einer AG, wie die Aktien auf die Aktionäre gestreut sind (Aktienpakete gleichmässig verteilt oder nicht).

In der AG sind die Geschäftsführung und der Vorstand sehr selbständig, da die Aktionäre nicht an der Unternehmensleitung beteiligt sind (nur grobe Kontrolle in der Hauptversammlung) (12, S. 30).

2.3.8.2 Ein Beispiel aus dem produktionsbegleitenden Bereich der Landwirtschaft

Das Aktiengesetz bietet seit 1900 die Möglichkeit der Nebenleistungsaktiengesellschaft, die vor allem bei Zuckerfabriken zu finden ist. Das HGB sieht jedoch ausdrücklich vor, die Nebenleistungsaktiengesellschaft nicht auf Rübenbaugesellschaften (Zuckerfabriken) zu beschränken. Sie ist vielmehr für alle wiederkehrenden, nicht in Geld bestehenden Leistungen der Gesellschafter zugelassen, um auch andere Gesellschaften, die auf wiederkehrende Naturalleistungen ihrer Mitglieder angewiesen sind, z.B. Molkereien, Brennereien, eine für die geeignete Rechtsform zur Verfügung zu stellen. Ausserhalb der Rübenzuckerindustrie, aus der die Nebenleistungsaktiengesellschaft hervorgegangen ist, wurde von dieser Möglichkeit bisher kaum Gebrauch gemacht.

Die Nebenleistungsaktiengesellschaft ist im Aktiengesetz verankert (vgl. insbesondere §§ 55, 61, 180 AktG). Gemäss § 55 AktG heisst es:

(1) Ist die Übertragung der Aktien an die Zustimmung der Gesellschaft gebunden, so kann die Satzung Aktionären die Verpflichtung auferlegen, neben den Einlagen auf das Grundkapital wiederkehrende, nicht in Geld bestehende Leistungen zu erbringen. Dabei hat sie zu bestimmen, ob die Leistungen entgeltlich oder unentgeltlich zu erbringen sind. Die Verpflichtung und der Umfang der Leistungen sind in den Aktien und Zwischenscheinen anzugeben.

(2) Die Satzung kann Vertragsstrafen für den Fall festsetzen, dass die Verpflichtung nicht oder nicht gehörig erfüllt wird.

In § 55 AktG werden demnach die Nebenpflichten der Aktionäre geregelt, die nicht einen Teil des Grundkapitals bilden. Die Hauptpflicht: Leistung der Einlagen auf das Grundkapital behandelt § 54 AktG. Eine Nebenleistungspflicht setzt vinkulierte Namensaktien voraus, d.h. die Übertragung der Aktien ist an die Zustimmung der Gesellschaft gebunden. Damit wird der Gesellschaft ermöglicht, zu prüfen, ob der Erwerber einer neuen Aktie zur Erfüllung seiner Nebenleistungspflicht in der Lage sein wird. Die Pflicht zu Nebenleistungen muss in der Satzung festgelegt werden, wobei die Neueinführung oder Verschärfung der Nebenleistungspflicht nur mit Zustimmung aller betroffenen Aktionäre möglich ist. Der Inhalt der Nebenleistungspflicht besteht darin, wiederkehrende, nicht in Geld bestehende Leistungen zu erbringen; die Leistung kann entgeltlich oder unentgeltlich sein. Das ist in der Satzung festzulegen, in der auch gemäss § 61 AktG die Höhe des Entgelts zu bestimmen ist.

Die Nebenleistungspflicht im Sinne des § 55 AktG ist nicht persönlicher sondern gesellschaftsrechtlicher Natur; sie geht deshalb auf den Rechtsnachfolger der Aktie über, der auf die Nebenleistungspflicht und ihren Umfang aufmerksam gemacht werden soll. Die Nebenleistungspflicht erlischt für einen Aktionär, wenn er die Aktie überträgt (mit Zustimmung der AG) oder wenn die AG aufgelöst wird. Vertragsstrafen sind zulässig, wenn die Vertragspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt werden.

Zur Ergänzung oder Sicherung der Nebenleistungspflicht sind sog. Hilfspflichten möglich. So ist bei den Rübensgesellschaften zur Sicherung einheitlicher Qualität des abgelieferten Produktes üblich, zum Bezug des Rübensamens zu verpflichten.

2.3.9 Die Kommanditgesellschaft auf Aktien - KG a.A. - (§ 279 - § 290 AktG)

Es handelt sich dabei um eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der aber mindestens ein Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern gegenüber unbeschränkt haftet. Rechte und Pflichten des unbeschränkt haftenden Gesellschafters werden durch die Vorschriften des HGB über die KG geregelt. Er übt die Funktionen des Vorstandes der AG aus. Ansonsten gelten für die KG a.A. die Vorschriften zur AG. Aus dem landwirtschaftlichen Bereich ist kein Anwendungsbeispiel bekannt.

An dieser Rechtsform lässt sich erkennen, dass die Trennungslinie zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nur theoretisch scharf zu ziehen ist; praktisch gibt es Fälle, in denen mehrere Gesellschaftsarten vereint sind. Das gilt z.B. auch für die GmbH & Co. KG.

2.3.10. Die GmbH & Co. KG

2.3.10.1 Rechtliche Grundlagen

Diese Mischform gewinnt im Wirtschaftsleben und auch im Agrarsektor zunehmend an Bedeutung. Der persönlich unbeschränkt haftende Komplementär ist in diesem Fall die GmbH, während die Kommanditisten beschränkt, d.h. bis zur Höhe ihrer Einlage haften. Praktisch ist es also so, dass die Kommanditisten mit der rechtlich selbständigen GmbH, die allein existieren könnte, eine KG bilden.

2.3.10.2 Ein Kooperationsbeispiel: Fallstudie zur Gründung des Gesellschaftsbetriebs O. Wagener/G. Rabeler in Reinstorf bei Lüneburg (14)

Diese beiden Landwirte bewirtschafteten landwirtschaftliche Betriebe mit 210 und 85 ha LN. Sie wollen künftig, nachdem sie auf eine jahrelange, harmonische nachbarliche Zusammenarbeit zurückblicken können, folgende Probleme gemeinsam lösen, die nicht allein mit der Zielvorstellung: Gewinnmaximierung zu umschreiben sind:

- Vermögenserhaltung (Vermögensfreisetzung),
- Risikominderung durch Trennung von Eigentum und Bewirtschaftung,
- Gewinnerhöhung (Ausnutzung der Kostendegression durch grössere Einheiten),
- Verbesserung der Marktstellung,
- Verminderung der Arbeitszeit (Wochenende, Urlaub).

In der vorliegenden Fallstudie wurde auf Bitte der beiden Landwirte versucht, die für die gegebenen Zielsetzungen optimale Rechtsform zu finden.

Ergänzend sei noch Folgendes angeführt: Die vermeintlichen jährlichen Einsparungen an Arbeitslohn, Reparaturen, etc. werden mit 32.500 DM ausgewiesen. - Es werden keine Neuinvestitionen nötig sein und das erforderliche Umlaufkapital kann aus eigenen Mitteln aufgebracht werden.

An die zu gründende Gesellschaft verpachten die beiden Landwirte ihre gesamte landwirtschaftliche Nutzfläche (240 DM/ha Pachtzins); sie bringen gegen den Schätzwert auch ihre Maschinen und Kuhherden ein (und naturale Umlaufmittel), während die Gebäude und der Hof im wesentlichen Individualbesitz bleiben.

Es ist beabsichtigt, dass die beiden Landwirte zusammen die Geschäftsführung vornehmen, getrennt nach Innen- und Aussenwirtschaft.

Zupachtung weiterer Flächen oder auch Aufnahme neuer Gesellschafter sei nicht ausgeschlossen, wobei für alle Gesellschafter die Haftung auf das eingebrachte Gesellschaftskapital beschränkt sein soll (Verringerung der Kredit Chancen!).

Wählen die beiden Landwirte letztlich die GmbH & Co KG oder eine Kapitalgesellschaft als Rechtsform, so bedeutet dies den Ausschluss von Beihilfen aller Art (Dieselöl, Investitionen, etc.) Der dadurch entstehende Verlust betrüge jährlich 24.000 DM. Ausserdem muss aus dem Gewinn Gewerbesteuer bezahlt werden. Dennoch überwiegen - unter Berücksichtigung der Ziele - die Vorteile dieser Rechtsform die Steuernachteile.

Diskutable Alternativen zur GmbH & Co KG wären die GmbH und die BGB-Gesellschaft.

Ein anderes Beispiel zu dieser Rechtsform - GmbH & Co KG - ist das Kutel in Essen, bei dem sich 69 Landwirte zusammengeschlossen haben. Die Milchverwertung Essen und eine Futtererzeugergenossenschaft bilden die GmbH, die als Komplementär fungiert und die Landwirte sind die Kommanditisten.

Augenblicklich verfügt das Kutel über 1.000 Milchkühe, die in fünf Laufställen untergebracht sind. Es besteht das Ziel, diesen gut funktionierenden Betrieb auf 2.000 Milchkühe zu vergrössern. Die gewählte Rechtsform hat sich bewährt.

2.3.11 Die Genossenschaft (§ 1 - § 161 GenG)

2.3.11.1 Rechtliche Grundlagen

Die rechtlichen Verhältnisse sind im Genossenschaftsgesetz vom 1. Mai 1889 geregelt, das trotz einzelner Änderungen im wesentlichen gleichgeblieben ist.

Die Genossenschaften stellen sich die Aufgabe, die Ein- und Verkaufsbedingungen ihrer Mitglieder zu verbessern, ohne selbst einen Gewinn anzustreben. Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sind grundsätzlich körper- gewerbe- und vermögensteuerfrei, wenn sie die in § 31 KStDV geforderten Voraussetzungen erfüllen. Steuerpflichtige Genossenschaften haben dagegen die Möglichkeit Warenrückvergütungen, eine den Genossenschaften eigene Überschussverteilung, zu gewähren, die grundsätzlich als Betriebsausgabe abgesetzt werden können (§ 35 KStDV).

Die Gründung einer Genossenschaft erfordert mindestens sieben Mitglieder. Dabei kann sie als eingetragene Genossenschaft mit unbeschränkter Haftpflicht gegründet werden.

Den Inhalt des Statuts, das der schriftlichen Form bedarf, regelt § 6 GenG. Statut und Mitglieder des Vorstandes der Genossenschaft müssen in das Genossenschaftsregister eingetragen werden. Die Organe der Genossenschaft sind der Vorstand (2 Mitglieder), der Aufsichtsrat (3 Mitglieder) und die Generalversammlung (1 Stimme je Genosse).

Die eingetragene Genossenschaft ist eine juristische Person und ein Formkaufmann (§ 17 GenG).

Der Vorstand vertritt die Genossenschaft gerichtlich und aussergerichtlich (§ 24 GenG), wobei es möglich ist, Bevollmächtigte zu bestellen.

Die Genossen sind mit Einlagen an der Genossenschaft beteiligt; sie üben ihre Rechte durch Beschlussfassung auf der Generalversammlung aus (Bilanzprüfung, Gewinn- und Verlustverteilung, etc.).

Wenn eine Genossenschaft mehr als dreitausend Mitglieder zählt, wird eine Vertreterversammlung einberufen (§ 43, 43a GenG).

Die Genossenschaft unterliegt einer wenigstens zweijährigen Prüfungspflicht ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse. Die Prüfung erfolgt durch den Genossenschaftsprüfungsverband, bei dem jede Genossenschaft Mitglied sein muss.

Durch Beschluss der Generalversammlung kann die Genossenschaft jederzeit aufgelöst werden (Dreiviertel-Mehrheit der anwesenden Genossen).

Im Genossenschaftsgesetz sind in Abschnitt 4 "Besondere Bestimmungen", die Vorschriften für Genossenschaft mit unbeschränkter Haftung enthalten (§ 119 ff GenG).

2.3.11.2 Beispiele: Da die Genossenschaften seit geraumer Zeit in Europa bekannt sind, erübrigt es sich, Beispiele anzuführen.

Zur allgemeinen Verbreitung der Genossenschaften im Bereich der überbetrieblichen Zusammenarbeit stellt Kroeschell fest: "Die Genossenschaft ist zwar bei den Formen der überbetrieblichen Zusammenarbeit weit verbreitet, aber selbst dort ist sie vielleicht nicht einmal in der Mehrheit. Das hat seine guten Gründe". Kroeschell sagt, dass dies durch die ursprünglich sehr enge Anwendung der Genossenschaften am Ende des vergangenen Jahrhunderts bedingt sei (Konsum, Kredit etc.). - "Die Rechtsform der Genossenschaft mit oder ohne beschränkte Haftung ist gleichsam eine Art Ersatz für den Wegfall der alten, mit wirtschaftlichen Funktionen versehenen Dorfgemeinde. Auf dieser Dorfgemeinde bauen Raiffeisen's Genossenschaftsgründungen ja letztlich auf" (12, S. 27, 28).

2.4. Spezifische Gesellschafts- oder Rechtsformen für die Vermarktung landwirtschaftlicher Produkte

In der Bundesrepublik Deutschland gibt es keine spezifischen Gesellschafts- oder Rechtsformen für die Vermarktung landwirtschaftlicher Produkte. Grundsätzlich kommen deshalb alle in Punkt 2.3, Teil 1 genannten Rechtsformen in Frage.

Vorausgesetzt, dass eine derartige Vereinigung nach Massgabe des Gesetzes zur Anpassung der landwirtschaftlichen Erzeugung an die Erfordernisse des Marktes (Marktstrukturgesetz vom 16. Mai 1969) finanziell gefördert werden möchte, muss sie gemäss § 3 Abs. 1 eine juristische Person des Privatrechts sein. Damit würden sich die in Punkt 2.3, Teil 1 aufgeführten Gesellschaftsformen auf folgende verringern: GmbH, AG, Genossenschaft, wirtschaftlicher und rechtsfähiger Verein.

In den weiteren Ausführungen des § 3 wird u.a. bestimmt, dass gewisse Erzeugungs- und Qualitätsregeln einzuhalten sind (marktgerechtes Warenangebot), und vor allem wird verfügt, dass die Mitglieder "ihre gesamten zur Veräusserung bestimmten Erzeugnisse, die Gegenstand der Tätigkeit der Erzeugergemeinschaft sind, durch diese zum Verkauf anzubieten haben" (§ 3 Abs. 3). Allerdings kann die Erzeugergemeinschaft einen davon ganz oder teilweise abweichenden Beschluss fassen.

In § 4 wird verfügt, dass bei der Rechtsform der Genossenschaft oder des rechtsfähigen Vereins die Satzung die Voraussetzungen für Erwerb und Verlust der Mitgliedschaft bestimmen muss, ausserdem hat sie die Aufgaben und die Art der Beschlussfassung der Organe und Befreiungen von einer Verpflichtung zu enthalten.

Im Falle einer Kapitalgesellschaft muss nach § 3 Abs. 5 gewährleistet sein, dass die Gesellschafter mindestens drei volle Geschäftsjahre gebunden sind.

Bezüglich der finanziellen Förderung heisst es in § 5 Abs. 1 des Marktstrukturgesetzes: "(1) Anerkannte Erzeugergemeinschaften und anerkannte Vereinigungen von Erzeugergemeinschaften können nach Massgabe der verfügbaren Haushaltsmittel in den ersten drei Jahren nach ihrer Anerkennung staatliche Beihilfen erhalten, um ihre Gründung zu erleichtern und ihre Tätigkeit zu fördern. Die Beihilfen betragen im ersten Jahr bis zu 3 %, im zweiten Jahr bis zu 2 % und im dritten Jahr bis zu 1 % des Verkaufserlöses ihrer von der Anerkennung erfassten jährlich nachgewiesenen Erzeugung. Der Betrag darf im ersten Jahr 60 %, im zweiten Jahr 40 % und im dritten Jahr 20 % ihrer angemessenen Verwaltungskosten einschliesslich der Kosten für Beratung und Qualitätskontrolle nicht übersteigen".

Ausserdem sind zwecks Verbesserung der Marktstruktur unter Berücksichtigung verschiedener Voraussetzungen, Investitionsbeihilfen möglich (§ 6, Abs. 1).

Wesentlich ist noch darauf hinzuweisen, dass "Obst- und Gemüseerzeuger, die einer Erzeugerorganisation nach der Verordnung Nr. 159/66/EWG des Rates vom 25. Oktober 1966 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften S. 3286/66) beigetreten sind", mit den gleichen Erzeugnissen nicht einer Erzeugergemeinschaft angehören können (§ 7 Marktstrukturgesetz).

Weitere Einzelheiten sind dem Marktstrukturgesetz zu entnehmen.

2.5. Zusammenfassung

In der Bundesrepublik Deutschland sind - im Gegensatz z.B. zu Frankreich - keine spezifischen juristischen Formen für die Kooperation im Agrarsektor, d.h. dem Produktionsbereich und dem produktionsbegleitenden Bereich (Betriebsmitteleinkauf und Produktionsverkauf) vorhanden. Diese Tatsache wird teils als entscheidender Nachteil empfunden, teils wird von namhaften agrarischen Institutionen jedoch nur gefordert, dass auch jene Gesellschaftsformen der Landwirtschaft zugänglich gemacht werden sollen, die ihr grundsätzlich noch verschlossen sind, da sie den Kaufmanns- bzw. Gewerbestand voraussetzen (OHG, KG, stille Gesellschaft). Dabei dürfte es aus Gründen der Steuergerechtigkeit äusserst schwierig, wenn nicht unmöglich sein, für landwirtschaftliche Unternehmen steuerliche Sonderregelungen zu erlangen, wenn sie diese Gesellschaftsformen wählen.

T e i l 2

Zur Besteuerung der Gesellschaftsformen (Qualitative Darlegungen)

3. Zur Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland

3.1. Allgemeines zum Steuersystem, zur Finanzverwaltung und zu den wesentlichen steuerlichen Begriffen

3.1.1. Steuersystem und Finanzverwaltung

Unter dem Steuersystem des Landes versteht man im allgemeinen "die Gesamtheit der in diesem Lande jeweils nebeneinander bestehenden Steuern" (Schmölders, 1, S. 158 ff.), wobei meist politische, soziale und ökonomische Zielsetzungen die Ordnungsprinzipien für ein Steuersystem prägen. Mit dem Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland wird - wie in den meisten Ländern - sowohl der Ertrag (Besteuerung eines Ertragsobjektes, gleichgültig wem die Erträge zukommen) als auch die Person (Erfassung der Einkommensquellen der Steuersubjekte sowie des Verbrauchs, Aufwands, Verkehrs und Imports (Zölle) besteuert. Es handelt sich also um ein Nebeneinander der beiden historischen Steuersysteme: des Ertrags- und Personalsteuersystems und der in einem neuzeitlichen Gesamtsteuersystem zur Ergänzung sehr wesentlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern (2, S. 637 ff.), die nach dem Grundgesetz vom Bund eingenommen und verwaltet werden. Dazu erhält der Bund noch den Bundesanteil der Einkommens- und Körperschaftsteuer (35 %). Für diesen Anteil kann der Bund die Länder mit der Verwaltung beauftragen. Das geschah z.B. auch beim sog. Lastenausgleich, der eine einmalige Vermögensabgabe zum Ausgleich der unterschiedlichen Kriegsschäden der Bundesbürger darstellt. Die Zuständigkeit und das Beteiligungsverhältnis von Bund und Ländern sind in der Finanzverfassung geregelt.

Im Abschnitt X des Grundgesetzes (GG) sind die Vorschriften über die Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland enthalten. In den Artikeln 105 GG und 108 GG sind die Gesetzgebungshoheit (Zölle, Finanzmonopole, die wesentlichen Steuern) und die Verwaltungshoheit über die Angaben festgelegt.

Die Steuerverwaltung des Bundes wird auf oberster Ebene durch das Bundesfinanzministerium vollzogen, auf der mittleren Stufe durch 14 Oberfinanzdirektionen, die gemeinsame Behörden der Finanzverwaltung von Bund und Ländern sind. Aufgabe der Oberfinanzdirektion ist es, darüber zu wachen, dass die Steuergesetze gleichmässig angewendet werden.

An der Spitze der Steuerverwaltung der Länder stehen die Landesfinanzministerien, deren nachgeordnete Mittel-Behörden - wie schon erwähnt - die Oberfinanzdirektionen sind, die die örtlichen Landesbehörden der Finanzverwaltung überwachen: die Finanzämter (ca. 520 Finanzämter in Westdeutschland ohne Berlin).

Mit Hilfe von Bundesbevollmächtigten mit Weisungsrecht gegenüber den Mittel- und Unterinstanzen kann der Bundesfinanzminister die Arbeit der Landesfinanzbehörden überwachen, die sie im Auftrag des Bundes durchführen. Dieses Recht wurde aber bisher vom Bund nicht beansprucht.

Von den Steuerämtern der Gemeinden werden die Gemeindesteuern erhoben und verwaltet. Sie legen bei der Grund- und Gewerbesteuer die sog. Hebesätze fest, die dann mit den Messzahlen für diese Steuern multipliziert werden, die sie von den Finanzämtern erhalten.

Letztlich ist noch die Erhebung und Verwaltung der Zölle zu nennen, die bei den Hauptzollämtern mit ihren Hilfsstellen liegt.

Die Finanzgerichtsbarkeit überprüft die Verwaltungsmassnahmen der Finanzbehörden und sie urteilt über die Streitigkeiten zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzverwaltungsbehörden. Die Finanzgerichte sind von der ordentlichen Gerichtsbarkeit getrennte Sondergerichte.

Das ist - in sehr knappen Zügen dargestellt - das finanzwirtschaftliche Fundament, auf dem der Staat jede natürliche und juristische Person besteuert. Durch das Steuerrecht ist das obrigkeitliche Abgabenbegehen in die allgemeine Rechtsordnung des Staates eingegliedert. Da von der Besteuerung tiefgreifende Wirkungen auf die Wirtschaft ausgehen, hat sich das Steuerrecht - um Steuerhärten zu mildern - den wesentlichen Prinzipien des Wirtschaftsrechts untergeordnet, denn die Steuer soll selbst ein Werkzeug der Wirtschaftsplanung sein. Es ist die Aufgabe der Steuerlehre, zu einer organischen Anpassung von Steuer- und Wirtschaftssystem beizutragen, um eine funktionierende Wettbewerbsordnung zu gewähren (3, S. 19 ff.).

3.1.1.1 Allgemeines zu Steuerrecht und Steuergesetzen

Die erste wesentliche Aufgabe des Steuerrechts besteht in der systematischen Formung der Steuergesetzgebung (das zweite Aufgabengebiet ist die Regelung der Steuerbehördentätigkeit). Da der staatliche Finanzbe-

darf jedoch ständig nach neuen Einnahmequellen gedrängt hat und weiter drängt, ist es zu Diskrepanzen zwischen den Leitideen des Steuerrechts ("Besteuerung im Sinne der differenzierten Beeinflussung aller Lebensgebiete" (Bühler/Strickrodt, 3, S. 20 ff) und dem Gesetzgebungsverfahren gekommen, d.h. die grosse Zahl von Änderungen und Neuerungen (Anpassung an Konjunkturänderungen etc.) kann von dem Ordnungsrahmen der herkömmlichen ca. 50 Steuergesetze kaum mehr aufgenommen werden. Eine systematische Neuordnung unter Berücksichtigung der Erfahrungen anderer Länder wäre dringend nötig, d.h. es sollten die in einem Jahr erfolgenden Änderungen in einem Jahressteuergesetz zusammengefasst, nicht aber in einzelnen Novellen herausgebracht werden.

Das jetzt in der Bundesrepublik Deutschland geltende Steuerrecht basiert wesentlich auf dem nach 1918 geschaffenen Reichssteuerrecht (einschliesslich Reichsabgabenordnung von 1919). Dazu kommen die das Gesamt-System ergänzenden Bestimmungen des (Reichs)-Bewertungsgesetzes von 1925 und des Steueranpassungsgesetzes von 1934. Das Steuerrecht ist seinem Wesen nach öffentliches Recht, seine Wirkungen reichen gegebenenfalls aber auch in jene Rechtsgebiete, die nicht dem öffentlichen Recht angehören.

Das Steuerrecht gliedert sich in die formelle und materielle Gesetzgebung. Bühler/Strickrodt sagen: "Das formelle Steuerrecht regelt die Behördenorganisation, die Befugnisse der Steuerbehörden im Verfahren sowie die in diesem in besonderer Weise bezeichneten Pflichten der Steuerschuldner und dritter zur Durchsetzung des Steueranspruchs hereingezogener Personen" (3, S. 37). Das formelle Steuerrecht - auch als allgemeines Steuerrecht bezeichnet - regelt also im wesentlichen Verfahrensfragen, während im materiellen (oder besonderen) Steuerrecht die einzelnen Steuerarten behandelt werden. - "In diesem Sinne wird dem materiellen Steuerrecht alles das zuzurechnen sein, was über Entstehung, Inhalt und Tilgung der Steuerschuld Bestimmung trifft, wozu alle den Besteuerungstatbestand seinem Inhalt nach präzisierenden Vorschriften, wie z.B. die des Bewertungsrechtes gehören" (Bühler/Strickrodt, 3, S. 37). Oftmals sind materielles und formelles Steuerrecht in den Steuergesetzen nicht deutlich voneinander zu trennen.

3.1.2 Steuerliche Begriffe

3.1.2.1. Der Steuerbegriff

Gemäss § 1 Abs. 1 der AO heisst es: "Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft." In diese Abgrenzung fallen die Zölle, nicht jedoch die Gebühren für besondere Verwaltungsleistungen und Beiträge (Vorzugslasten).

3.1.2.2 Steuerschuld und Steuerpflicht

In § 3 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) wird der Begriff der Steuerschuld zur allgemeinen Bezeichnung der Steuerzahlungspflicht gebraucht, ohne näher darauf einzugehen, was unter Steuerschuld zu verstehen ist. Nur die Entstehung der Steuerschuld wird geregelt. Die Vorstellung lässt sich aber dadurch sinnvoll abgrenzen, dass man dem Begriff der Steuerschuld (Steuerschuldner - Steuerpflichtiger) den komplementären Begriffen der Steuerforderung (Steuergläubiger - Steuerberechtigter) gegenüberstellt. Das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen ist der Steuergläubiger; ihm steht der Steueranspruch zu. (3, S. 64).

In § 3 I StAnpG wird bestimmt, so stellen Bühler/Strickrodt fest, dass die Steuerschuld bereits dadurch zur Entstehung gelangt, "dass in einem bestimmten Zeitpunkt der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Die Suche nach dem Steuerpflichtigen und dessen endgültige Bezeichnung sowie die genaue Bestimmung der Steuerzahlungsschuld (siehe unten § 24 I) erfordern dann noch weitere Schritte. Der Ausdruck Steuerpflicht umfasst mit dem sachlich geforderten Tätigwerden der von ihr betroffenen Personen aber nicht nur die Regulierung einer entstandenen Steuerschuld, sondern daneben auch die Erfüllung einer Reihe von formellen Verpflichtungen, die erst zur Feststellung einer materiellen Steuerpflicht hinüberleiten, oft aber auch zur Verneinung einer Steuerschuld führen" (3, S. 64 ff.).

Der Begriff der Steuerpflicht wurde bereits erwähnt, er muss aber noch näher umrissen werden. Es ist wesentlich, zwischen materieller und formeller Steuerpflicht (oder sachliche und persönliche Steuerpflicht) zu unterscheiden, da hierdurch an folgendem Beispiel klar wird, dass der

Begriff des Steuerschuldners sich nicht unbedingt mit dem Steuerpflichtigen zu decken braucht, was zunächst aus dem Wortlaut des § 97 Abs. 1 der AO zu entnehmen ist: "Steuerpflichtiger im Sinne der Reichsabgabenordnung ist, wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat." In der Tat ist es aber so, dass ein Steuerpflichtiger, z.B. ein Unternehmer, der mit Verlust gearbeitet hat, nicht Steuerschuldner ist (keine Einkommensteuer), d.h. keine materiellen Leistungen erbringen muss. Er unterliegt aber trotzdem einer formellen Steuerpflicht, die darin besteht, dass er eine Steuererklärung abzugeben hat. Darum ist die Unterscheidung zwischen materieller und formeller Steuerpflicht wesentlich (3, S. 67).

3.1.2.3 Zum Steuerobjekt und der Besteuerungsgrundlage

Der Gegenstand der Besteuerung ist eine Einzelsache, ein Sachinbegriff, eine rechnerische Grösse oder ein Rechtsakt, aufgrund deren nutzungsmässiger Wahrnehmung die Steuer erhoben wird. Letztlich ist natürlich immer die Person steuerpflichtig, die der Eigentümer einer Sache (Grund, Gebäude) ist oder einen Vorgang (Umsatz etc.) bewirkt, obschon es bezüglich der Sachhaftung nach § 121 Abs. 1 AO vertretbar ist, von "steuerpflichtigen Erzeugnissen" und "zollpflichtigen Waren" zu sprechen.

Die Besteuerungsgrundlage (auch Bemessungsgrundlage oder Steuermassstab) ist vom Besteuerungsobjekt zu unterscheiden. Die auf dem "Reichsbewertungsgesetz" basierende Einheitsbewertung ist heute noch die Bemessungsgrundlage für verschiedene Steuern, bei denen die Vermögensbewertungen von Bedeutung sind. Anders verhält es sich z.B. bei der Besteuerung des Umsatzes oder Grunderwerbs, wo der Leistungsaustausch bzw. die Kaufpreissumme die Besteuerungsgrundlage darstellen (3, S. 70 ff.).

3.2 Systematik der Steuergesetze

Nachdem eingangs bereits von der wesentlichen Unterscheidung zwischen formellen und materiellen Steuergesetzen gesprochen worden war, sollen nun die Steuergesetze im Einzelnen kurz dargestellt werden.

3.2.1 Die formellen Steuergesetze

Obschon vielfach zwischen materiellen und formellen Steuergesetzen keine eindeutige Trennung möglich ist, stellen die Abgabenordnung sowie das Steueranpassungs- und Steuersäumnisgesetz überwiegend formelles Steuerrecht dar (3, s. 37).

3.2.1.1 Die Abgabenordnung

Die Abgabenordnung wurde 1919 vom Deutschen Reich geschaffen, 1931 neu gefasst und in den folgenden Jahren vielfach abgeändert (mehr als 30 einzelne Gesetze). Die Abgabenordnung, die ein System des allgemeinen Steuerrechts darstellt, beinhaltet im wesentlichen Verfahrensrecht (3, S. 35, 53, 63).

3.2.1.1.1 Erster Teil der Abgabenordnung

Im ersten Teil der Abgabenordnung wird der Begriff Steuern definiert (§ 1 AO), ausserdem eine Aufstellung darüber gemacht, was als Steuergesetz im Sinne der AO gilt und es wird festgelegt, welche Funktionen die Steuerbehörden (Bundes- und Landesbehörden) und die Steuergerichte auszuüben haben.

3.2.1.1.2 Zweiter Teil der Abgabenordnung

Im zweiten Teil der Abgabenordnung werden im Abschnitt: allgemeine Vorschriften konkrete Aussagen zur Besteuerung gemacht, d.h. Aussagen über die Zuständigkeit der Finanzämter, hinsichtlich der einzelnen Steuerarten, Fristen, Haftung, Zahlungsweise, Stundung, Aufschub, Verjährung, etc.

Der zweite Abschnitt befasst sich mit der Ermittlung und Festsetzung der Steuer, wobei in den §§ 160, 161 AO die sehr wichtige Frage der Buchführungspflicht geklärt wird.

3.2.1.1.2.1 Allgemeines zur Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht

Es heisst in § 160 AO: (1) "Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen.

(2) Wer nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen Reineinkünfte gehabt hat, die eine gewisse vom Reichsminister der Finanzen zu bestimmende Grenze überschreiten, ist verpflichtet, seine Einnahmen und Ausgaben fortlaufend aufzuzeichnen und alljährlich eine Zu-

sammenstellung über sein Vermögen anzufertigen. Von dieser Verpflichtung kann das Finanzamt für einzelne Fälle Erleichterungen widerruflich (§ 161 Absatz 2, Satz 2) bewilligen"

Und in § 161 AO (Buchführungspflicht) heisst es: (1) Ausser denen, die unter die Vorschrift des § 160 AO fallen, sind die folgenden Unternehmer und Unternehmen zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen nach näherer Massgabe der folgenden Vorschriften verpflichtet:

1. Für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen, dem Ertrag, und dem Vermögen sind die Unternehmer und Unternehmen, die nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen entweder
 - a) Gesamtumsatz (einschliesslich des steuerfreien Umsatzes) von mehr als 250.000 DM oder
 - b) Betriebsvermögen von mehr als 50.000 DM oder
 - c) land- und forstwirtschaftliches Vermögen von mehr als 100.000 DM oder
 - d) Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 12.000 DM oder
 - e) Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 12.000 DM

gehabt hat, verpflichtet, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmässig Abschlüsse zu machen."

Nach § 38 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann buchführungspflichtig. Kaufmann im Sinne des Gesetzes ist, wer eine der in § 1 HGB genannten gewerblichen Tätigkeiten ausführt. (Musskaufmann) Ausserdem sind handelsrechtlich alle sonstigen im Handelsregister eingetragenen Betriebe buchführungspflichtig (Soll-Kann- und Formkaufleute §§ 2,3,6 HGB). Diese Gruppe wird als Vollkaufleute bezeichnet.

Die nicht ins Handelsregister eingetragenen Minderkaufleute (§ 4 HGB) sind handelsrechtlich nicht buchführungspflichtig und deshalb - gemäss § 160 Abs. 1 AO - sind sie es auch steuerrechtlich nicht. Da jedoch die Abgrenzung zwischen Voll- und Minderkaufleuten in der Praxis oft sehr schwierig ist, wird in § 161 AO eine klare Grenze zwischen buchführungspflichtigen und nicht buchführungspflichtigen Betrieben gezogen. Demnach können Minderkaufleute steuerrechtlich buchführungspflichtig werden, ebenso wie freiberuflich Tätige.

In § 160 Abs. 2 AO wird für Nichtunternehmer eine spezielle Aufzeichnungspflicht festgelegt, wenn deren Reineinkünfte eine "bestimmte Grenze überschreiten". Dieser Regelung kommt keine grosse Bedeutung zu. Wesentlich

ist demgegenüber die Aufzeichnungspflicht für die Umsatzbesteuerung, die nicht nur jene nach dem Handels- oder Steuerrecht Buchführungspflichtigen trifft, sondern alle Unternehmer oder Unternehmen im Sinne des § 2 UStG 1967. Danach ist Unternehmer, "wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt", worunter jede nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmenerzielung (auch ohne Gewinnabsicht) verstanden wird.

3.2.1.1.2.1 Zur Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht in der Land- und Forstwirtschaft

Bei Land- und Forstwirten (auch bei Angehörigen freier Berufe) ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln, wenn sie entweder aufgrund des § 161 AO zur Buchführung verpflichtet sind oder wenn sie freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen.

Land- und Forstwirte unterliegen dann der Buchführungspflicht, wenn sie nach der bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellung mehr als 12.000 DM Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft haben oder über ein land- und forstwirtschaftliches Vermögen von mehr als 100.000 DM verfügen oder einen Gesamtumsatz (einschliesslich des steuerfreien Umsatzes) von mehr als 200.000 DM aufweisen (§ 161 Abs. 1 Ziff. 1 Buchstaben a, c und e AO in Verbindung mit § 16 GDL).

Es spielt keine Rolle, ob es sich um einen Einzelbetrieb (Einzeleigentum) oder um eine Betriebsgemeinschaft handelt (bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Gewerbebetrieb entscheidet allein der Gesamtumsatz beider Betriebe).

Bis zum Vorliegen der neuen Einheitswerte sind für den Ansatz des Vermögens immer noch die alten Einheitswerte verbindlich.

Unter Angabe sachlicher (nicht persönlicher) Argumente könnten die Finanzämter in Härtefällen den Steuerpflichtigen von der Buchführungspflicht befreien (Ermessensentscheidung), z.B. bei Überschreitung der Vermögensgrenze, aber Nichterreicherung der Einkunftsgrenze in mehreren Jahren.

Für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, deren Gewinn nach § 12 GDL zu ermitteln wäre, wurde im "Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen" (- GDL vom

15.9.1965) § 1 Abs. 2 als neue Möglichkeit das Wahlrecht zwischen der Besteuerung nach freiwillig geführten Büchern und der Besteuerung nach GDL festgelegt. Der Landwirt muss sich aber längerfristig für den einen oder den anderen Weg entscheiden (§ 12 Abs. 2 GDL)

Eine Gewinnermittlung nach § 12 GDL wird jedoch dann nicht vorgenommen, wenn ausschliesslich oder fast ausschliesslich Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau betrieben oder eine sonstige land- und forstwirtschaftliche Betätigung ausgeübt wird (z.B. Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft, Imkerei, Wanderschäferei)., In diesen Fällen ist der Gewinn nach Richtsätzen der Finanzbehörden zu schätzen, wenn nicht Buchführungspflicht vorliegt (Abschn. 127 Abs. 4 EStR). Gemäss § 4 Abs. 3 EStG ist eine Überschussrechnung (Betriebsnahmen- Betriebsausgaben) möglich.

Wenn ein buchführungspflichtiger Landwirt nur eine ungenügende oder keine Buchführung hat, muss er normalerweise eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach den Bestimmungen des § 217 AO hinnehmen, in dem es heisst:

"(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschliesslich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind.

(3) Ist der Steuerpflichtige von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit und gibt er eine Steuererklärung nicht ab, so können die Besteuerungsgrundlagen in der gleichen Höhe wie die des Vorjahres geschätzt werden" (Abs. 3 des § 217 ist angefügt durch das Gesetz vom 11.7.1953 (BGBl.I S. 511).

Damit ist geklärt, wer buchführungs- und wer aufzeichnungspflichtig ist.

3.2.1.1.2.3 Buchführungsvorschriften

Im § 162 der AO heisst es bezüglich der Buchführungsvorschrift:

"(1) Wer nach den Vorschriften der §§ 160 und 161 AO oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten:

(2) Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen.

(3) Geschäftsbücher sollen keine Konten enthalten, die auf einen falschen oder erdichteten Namen lauten.

(4) Die Bücher sollen, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein.

(5) An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es soll nicht radiert, auch sollen solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen sind.

(6) In Bücher soll, wo dies geschäftsüblich ist, mit Tinte eingetragen werden. Trägt der Steuerpflichtige nach vorläufigen Aufzeichnungen ein, so soll er diese aufbewahren. Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden.

(7) Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden."

In den Absätzen 8 - 11 AO wird ausgeführt, wie Bücher, Inventare, Bilanzen, Aufzeichnungen etc. aufzubewahren sind (Aufbewahrungsfrist) und, dass das Finanzamt prüfen kann, "ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden" Abs. 10 AO. In Absatz 11 AO wird festgelegt, dass in Grossbetrieben wenigstens alle drei Jahre durch Sachverständige eine Betriebsprüfung vorzunehmen ist.

In der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 5. Juli 1935 - VO - (RStBl 1935 S. 955) sowie dem Erlass des früheren Reichsministers der Finanzen vom 5. Juli 1935 (RStBl 1935 S. 953), der zu dieser Verordnung ergangen ist, sind Form und Umfang der landwirtschaftlichen Buchführung geregelt.

Gemäss §§ 4 und 5 VC sind folgende Register und Verzeichnisse zu führen:

- ein Vermögensverzeichnis (Inventar)
- eine Vermögenszusammenstellung - Bilanz (1) (und davon getrennt ein Grundstücksverzeichnis)
- ein Anbau- und Ernteverzeichnis
- ein Viehregister
- ein Naturalienregister
- ein Lohnregister

Aufgrund eines Erlasses des Bundesministers der Finanzen (BStBl 1970 Teil I S. 184) und gleichlautender Ländererlasse "ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn das Ernteverzeichnis und das Naturalienregister nicht geführt werden. Diese Erleichterungen gelten für forstwirtschaftliche und gärtnerische Betriebe entsprechend. Wird das Viehregister nicht oder nicht ordnungsgemäss geführt, so ist dies für sich allein kein Grund die Ordnungsmässigkeit der Buchführung zu verneinen".

Der dritte und vierte Abschnitt des Zweiten Teils der AO befasst sich mit aussergerichtlichen Rechtsbehelfen und der Beitreibung von Steuerschulden. Im dritten Teil der AO sind die Straf- und Bussgeldvorschriften sowie die Straf- und Bussgeldverfahren enthalten.

3.2.1.2 Das Steueranpassungs- und das Steuersäumnisgesetz

Das Steueranpassungsgesetz (StAnpG) vom 16. Okt. 1934 enthält heute, nachdem es von nationalsozialistischer Ideologie befreit wurde, kaum mehr als 20 Paragraphen. Es geht in diesem Gesetz um Auslegung, Ermessen, Steuerschuld, wichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte, Rechtsmissbrauch, Gesamtschulden und Steuerbefreiung. In § 10 StAnpG werden die Angehörigen im Sinne der Steuergesetze definiert, in den folgenden Paragraphen die Zurechnung bei der Besteuerung, der Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthaltsort sowie Geschäftsleitung, Sitz (die letzten vier Begriffe sind für die beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht wesentlich), Betriebsstätte und letztlich gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke

(1) Grund und Boden wurden bislang nicht bilanziert, da er bei der Gewinnermittlung ausser Ansatz blieb

beschrieben. Diese Begriffe sind auch für die Landwirtschaft, z.B. im Zuge der Gewinnermittlung nach GDL und der damit verbundenen Berechnung von Zuschlägen für die mitarbeitenden Angehörigen von Bedeutung (§ 10 StAnpG). Oder es ist z.B. bei der Errechnung der Einkommensteuer wichtig zu wissen, ob eine Spende gemeinnützigen, kirchlichen oder mildtätigen Charakter besitzt (§ 17 StAnpG).

Das Steuersäumnisgesetz (StSäumG) wurde als Teil des Steuer-Änderungs-Gesetzes im Jahre 1961 verkündet, und es trat ab 1. Sept. 1961 in Kraft. Dieses Gesetz gibt Auskunft, welche Säumniszuschläge bei nicht rechtzeitiger Zahlung von Steuern angewendet werden (im Steuersektor sind neuerdings keine Zinszahlungen mehr zu entrichten).

3.2.2 Die materiellen Steuergesetze

3.2.2.1 Das Bewertungsgesetz (BewG 1965)

Das Reichsbewertungsgesetz wurde am 16. Okt. 1934 erlassen, mit dem Ziel, eine einheitliche Wertermittlung bei allen Steuern zu garantieren, die vom Vermögen - als Basis - erhoben werden. Das Bewertungsgesetz (in der Fassung vom 10. Dez. 1965) enthält in seinem ersten Teil die Allgemeinen Bewertungsvorschriften (§§ 2 bis 16), die für alle öffentlich-rechtlichen Abgabengelten, "die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden". Es wird weiter ausgeführt, dass die allgemeinen Bewertungsvorschriften dann nicht gelten, wenn im Zweiten Teil des Gesetzes oder gegebenenfalls in anderen Steuergesetzen besondere Bewertungsvorschriften aufgeführt sind.

Der zweite Teil beinhaltet die besonderen Bewertungsvorschriften. Er befasst sich mit der Einheitsbewertung und der Vermögenseinteilung (§ 18 Bew G 1965) und zwar in:

- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 33 bis 67, § 31) BewG,
- Grundvermögen (§§ 68 bis 94, § 31), BewG,
- Betriebsvermögen (§§ 95 bis 109, § 31), BewG,
- Sonstiges Vermögen (§§ 110 bis 113), BewG.

Im Zweiten Abschnitt werden sonstiges Vermögen, Gesamtvermögen und Inlandsvermögen behandelt. Die Schlussvorschriften enthalten Bestimmungen über Berlin.

Zum Geltungsbereich der besonderen Bewertungsvorschriften sagt § 17 BewG:

"(1) Die besonderen Bewertungsvorschriften (§§ 18 bis 121) gelten für die Vermögenssteuer.

(2) Der Erste Abschnitt der besonderen Bewertungsvorschriften (§§ 19 bis 121) gilt nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch für die Grundsteuer, die Gewerbesteuer und die Erbschaftssteuer.

(3) Soweit sich nicht aus den §§ 19 bis 121 etwas anderes ergibt, finden neben diesen auch die Vorschriften des Ersten Teils dieses Gesetzes (§§ 1 bis 16) Anwendung".

In den folgenden Ausführungen soll ein Überblick von den Wertbegriffen des Bewertungsgesetzes gegeben werden.

3.2.2.1.1 Die wichtigsten Wertbegriffe des Bewertungsgesetzes

Das Bewertungsgesetz spricht von folgenden Wertbegriffen:

- dem gemeinen Wert
- dem Teilwert
- und dem Ertragswert.

3.2.2.1.1.1 Der gemeine Wert (§ 9 BewG)

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt. Im Einzelnen heisst es in § 9 BewG:

"(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen."

Entscheidend ist, dass dieser auf dem Absatzmarkt erzielte Preis der den gemeinsamen Wert bestimmt, ein marktabhängiger Wert ist, der keine unmittelbaren Beziehungen zum Nutzwert des bewerteten Wirtschaftsgutes hat. Beim gemeinen Wert handelt es sich um den ältesten der drei genannten Wertbegriffe des Bewertungsgesetzes (lange alleiniger Wertmassstab für die Vermögensbesteuerung).

Da der gemeine Wert - im Sinne der Bewertung eines Wirtschaftsgutes mit dem Marktpreis - insbesondere dort nicht ausreichte, wo für ein Wirtschaftsgut aufgrund höchst seltener Verkäufe kein Marktpreis festzustellen war, entwickelte man andere Wertmassstäbe. Bei der Grundstücksbewertung, vor allem des landwirtschaftlichen Grundbesitzes, verwendete man bald den Ertragswert. Insgesamt wurde der Anwendungsbereich des gemeinen Wertes immer enger. Heute wird der gemeine Wert im allgemeinen bei der Bewertung nichtland- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, Wertpapieren, Gewerbeberechtigungen und Anteilen und Genussscheinen an Kapitalgesellschaften angewendet. Es handelt sich also - ausser den Wertpapieren - um Wirtschaftsgüter, bei denen besonders Schätzungsverfahren zur Ermittlung des gemeinen Wertes nötig sind, da zur Bewertung keine Veräusserungspreise vorliegen (Berliner-, Stuttgarter Verfahren zur Bewertung nicht notierter Anteile, das Weilsche Verfahren zur Fabrikgrundstücksbewertung (10, S. 410 ff).

Letztllich wurde der gemeinsame Wert zum Teilwert "weiterentwickelt", der aber keine "Abart" des gemeinen Wertes, sondern einen völlig selbständigen Wertbegriff darstellt.

3.2.2.1.1.2 Der Teilwert (§ 10 BewG)

Der Teilwert wird im Bewertungsgesetz wie folgt definiert:

"Wirtschaftsgüter, die einem Unternehmen dienen, sind in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt." Es ist ergänzend festzustellen, dass zwar ein Unterschied in der Anwendung, jedoch kein Unterschied zwischen dem Begriff des Teilwertes im Bewertungssteuergesetz und im Einkommensteuergesetz besteht. Der Teilwert spielt in der Steuerbilanz dann eine Rolle, wenn er unter den Anschaffungs- und Herstellungskosten liegt. Anders verhält sich dies bei der Vermögensbewertung, wo der Teilwert auch dann eingesetzt wird, wenn z.B. die Wiederbeschaffungskosten angestiegen sind, d.h. wenn er über den Anschaffungskosten liegt.

Der Teilwert dient dazu, "dass für ein Wirtschaftsgut der Wert angesetzt wird, der im Rahmen eines konkreten Betriebes diesem Wirtschaftsgut tatsächlich zukommt. Der Teilwert wird damit zu einem ertragsabhängigen Wert. Er soll - was dem gemeinen Wert als preisabhängigem Wert nicht gelingen konnte - eine Verbindung zwischen Einzelbewertung und Gesamtbewertung herstellen. Der Teilwert ist ein Einzelwert" (Wöhe, 10, S. 227). - Theoretisch sollte die Summe der Einzelwerte gleich dem Gesamtwert sein, was jedoch praktisch deshalb nicht möglich ist, da die Definition des Teilwertes von folgenden Fiktionen ausgeht:

- der Gesamtwert des Betriebes soll von einem fiktiven Käufer ermittelt werden,
- dabei soll der fiktive Käufer den von ihm angenommenen Gesamtpreis auf die einzelnen Wirtschaftsgüter verteilen,
- ausserdem soll die Feststellung des Gesamtwertes des Betriebes unter der Annahme erfolgen, dass der Betrieb fortgeführt wird, d.h. es sollen die zu erwartenden Erträge mit berücksichtigt werden.

Abschliessend ist festzustellen, dass der Teilwert von sich aus nicht eindeutig bestimmbar ist, sondern mit Hilfe anderer Werte geschätzt werden muss (7, S. 425). Es sei noch darauf hingewiesen, dass es keinen Begriff des Steuerrechtes gibt, der eine so umfangreiche Diskussion auslöste, wie der Teilwert.

3.2.2.1.1.3 Der Ertragswert

Während Bühler/Strickrodt (7, S. 426) behaupten, dass der Ertragswert eines Betriebes in allen Wirtschaftszweigen eine grosse Bedeutung hat, sagt Wöhe (10, S. 412); er wird heute nur noch bei der Vermögensbewertung in der Land- und Forstwirtschaft verwertet.

"Der Ertragswert ist ein Gesamtwert, d.h. er entsteht durch Bewertung einer wirtschaftlichen Einheit, die allein ohne Zusammenwirken mit anderen Wirtschaftseinheiten einen Ertrag abwirft" (Wöhe, 10, S. 406). Diese "wirtschaftliche Einheit" besteht gewöhnlich aus mehreren Wirtschaftsgütern, für die sich nicht gesondert ein Ertragswert ermitteln liesse.

In der steuerlichen Bewertung wird der Ertragswert ausschliesslich dazu angewandt, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen zu bewerten. Er wird durch die Kapitalisierung des Reinertrages errechnet. Das Rohmiet-

verfahren ist bei Wohngrundstücken jedoch auch ein Ertragswertverfahren.

Die Ertragswertformel lautet:

$$\text{Ertragswert} = \frac{\text{Reinertrag} \times 100}{\text{Kapitalisierungszinsfuß}}$$

Demnach lässt sich der Ertragswert als jener Kapitalbetrag bezeichnen, "der bei gegebener Verzinsung erforderlich ist, nur einen jährlichen Reingewinn zu erwirtschaften, der dem Zins entspricht" (Wöhe, 10, S. 406).

Beim Gewerbebetrieb wird der Ertragswert, der eine Funktion des Ertrages ist, im allgemeinen mitbedingt durch die nichtquantifizierbaren Faktoren, wie Organisation, Kundenstamm etc., weshalb der Ertragswert einer bestimmten Kombination von Wirtschaftsgütern normalerweise höher sein wird als die Summe der gemeinen Werte dieser Wirtschaftsgüter (Kapitalisierungsmehrwert, Wert der nicht bilanzierungsfähigen immateriellen Wirtschaftsgüter, Firmenwert!).

Wie wurde das Problem bei der Ertragswertfestsetzung des landwirtschaftlichen Betriebes gelöst?

3.2.2.1.1.3.1 Der Ertragswert in der Landwirtschaft

Es wurde für jeden landwirtschaftlichen Betrieb zur Einheitswerterrechnung ein fiktiver Reinertrag angenommen, den man vom Reinertrag des sog. Reichsspitzenbetriebes ableitete der - ausschliesslich fremde Arbeitskräfte und Schuldenfreiheit vorausgesetzt - 210,-- DM Reingewinn/Hektar erzielte. Nach Kapitalisierung dieses Reinertrags (5,5 % Zinsfuß - Kapitalisierungsfaktor) ergab sich ein Hektarsatz in Höhe von 3.780,-- DM (18 x 210) (1).

Das war der "nachhaltig zu erwartende durchschnittliche Reinertrag" des Reichsspitzenbetriebes. In allen Regionen wurden Vergleichs- und Untervergleichsbetriebe geschaffen, die natürlichen und wirtschaftlichen Vor- und Nachteile der jeweiligen Lage mitberücksichtigend. Zu dem so gewonnenen "Vergleichswert" konnten nun noch Zu- oder Abschläge gemacht werden (z.B. Zuschläge für exklusive Wohnräume, Nebenbetriebe, Sonderkulturen etc.), Abschläge bei schlechtem Viehbestand etc.

(1) Vgl. Bewertungsgesetz (BewG) vom 10. Dez. 1965 (§§ 33 - 65, land- und forstwirtschaftliches Vermögen)

Nach dem alten BewG (§ 31 BewG) waren insbesondere zu berücksichtigen

"(1) die natürlichen Ertragsbedingungen:

Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung und klimatische Verhältnisse;

(2) die folgenden wirtschaftlichen Ertragsbedingungen:

a) Hoflage, Geschlossenheit oder Zersplitterung des Betriebes (innere Verkehrslage)

b) Verkehrs- und Absatzverhältnisse und die Verhältnisse des Arbeitsmarkts (äussere Verkehrslage)"

Das Ergebnis dieses Verfahrens war der sog. Einheitswert, der bis heute nach den Wertverhältnissen vom 1.1.1935 ermittelt wird. Da sich in der Zwischenzeit die natürlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten der einzelnen Betriebe verschiedenartig entwickelten, kann die heutige Vermögensbelastung in der Landwirtschaft nicht mehr dem Prinzip der Gleichmässigkeit der Besteuerung entsprechen, ausserdem sollte das Prinzip: Berücksichtigung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse Anwendung finden.

Wöhe stellt dann fest: "Die Unterstellung des Gesetzgebers, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb, der an Hand eines Vergleichsbetriebes in eine bestimmte Kategorie eingestuft worden ist, einen bestimmten Reinertrag erbringen muss - auch wenn er ihn tatsächlich gar nicht erbringt - verstösst gleich gegen zwei der genannten Anforderungen, denen ein steuerliches Bewertungsverfahren entsprechen soll: gegen die Berücksichtigung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und gegen die Gleichmässigkeit der Besteuerung" (Wöhe, 10, S. 415). Aus diesem Grund wird verschiedentlich dafür plädiert, auch in der Landwirtschaft das Teilwert-Verfahren einzuführen.

Es ist verständlich, dass der Ertragswert im gewerblichen Bereich überhaupt nicht brauchbar ist, da aufgrund der hier noch schwierigeren Verhältnisse ein durchschnittlicher Reinertrag oder Kapitalisierungsfaktor in einem bestimmten Wirtschaftszweig zu völlig willkürlichen Ergebnissen führen würde.

3.2.2.1.1.3.2 Der Einheitswert

Der Einheitswert, dessen Ermittlung für die Landwirtschaft kurz geschildert wurde, ist immer noch die Bemessungsgrundlage für eine Reihe von Steuern und Abgaben, die nicht an den Ertrag, Gewinn oder Umsatz des Betriebes

anknüpfen. Es sind das (10, S. 416 ff):

- Vermögenssteuer
- Erbschaftsteuer
- Grundsteuer
- Gewerbekapitalsteuer.

Ausserdem hat der Einheitswert Bedeutung, d.h. mittelbaren Einfluss bei der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbeertragsteuer. Bei diesen Steuern ist zwar der Gewinn bzw. Gewerbeertrag die Steuerbemessungsgrundlage. Diese Grössen hängen aber wiederum von der Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter ab.

Weiterhin kommt dem Einheitswert noch Bedeutung zu bei der:

- Landabgabe und Entschädigung im Rahmen der Bodenreform
- Höhe der Erbabfindungen
- Beleihung und
- Beurteilung der Pachtpreise.

Zusammenfassend lässt sich damit feststellen, dass die drei Wertbegriffe des Bewertungsgesetzes theoretisch folgende Bewertungsmöglichkeiten bieten:

- eine Individualbewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter mittels des gemeinen Wertes ohne Berücksichtigung der Zugehörigkeit zu einem Betrieb,
- eine Individualbewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter mittels des Teilwertes unter Berücksichtigung ihrer Zugehörigkeit zu einem Betrieb,
- eine Totalbewertung einer wirtschaftlichen Einheit mittels des Ertragswertes.

3.2.2.2 Das Einkommensteuergesetz und die Einkommensbesteuerung

Nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) unterliegen nur natürliche Personen der Einkommensbesteuerung, während Betriebe mit eigener Rechtspersönlichkeit körperschaftssteuerpflichtig sind. Diese Trennung besteht seit der Erzberg'schen Steuerreform des Jahres 1920.

In § 1 EStG heisst es:

"(1) Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind vorbehaltlich des Absatzes 3 unbeschränkt

einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

(2) Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind beschränkt einkommensteuerpflichtig mit inländischen Einkünften im Sinne des § 49.

(3) Absatz 2 gilt entsprechend für natürliche Personen, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Grundgesetzes und in Berlin (West), aber einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem zum Inland gehörenden Gebiet haben, in dem Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin (West) als beschränkt einkommenssteuerpflichtig behandelt werden".

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet - wie aus § 1 EStG zu ersehen ist - zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, die für jene Personen zutrifft, die sich gewöhnlich nicht im Inland aufhalten und dort auch nicht ihren Wohnsitz haben. Das wird im einzelnen in § 49 EStG geregelt. Um Doppelbesteuerung (Inland und Ausland) zu vermeiden oder wenigstens zu mildern, gibt es ein Abzugs-Freilassungs- und Anrechnungssystem, das aber hier nicht näher erläutert wird.

Bei der Einkommensteuer, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes berücksichtigt, wird nur das Reineinkommen (Abzug der Werbungskosten, Sonderausgaben) nach einem progressiven Tarif unter Einschaltung einer proportionalen Zone besteuert. Es besteht die Pflicht zur Selbstdeklaration (Steuererklärung).

Der einkommensteuerpflichtige Gewinn ergibt sich nicht aus dem Gewinn der Handelsbilanz - die ein für die Gläubiger nach handelsrechtlichen Vorschriften zusammengestellter Vermögensnachweis ist - sondern aus dem in der Steuerbilanz ausgewiesenen Gewinn, die nach steuerrechtlichen Vorschriften aufgebaut wird.

Die Lohnsteuer, die von Lohn- und Gehaltsempfängern getragen und vom Arbeitgeber bezahlt wird, ist nur eine spezielle Erhebungsform der Einkommenssteuer. Das gilt prinzipiell auch für die Kapitalertragssteuer, die für Dividenden, Gewinnanteile etc. vom Betrieb einbehalten wird.

Wie sehr die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes nicht nur die private sondern auch die betriebliche Sphäre beeinflussen, zeigt sich darin, dass die Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns der Kapitalgesellschaften und sonstiger körperschaftsteuerpflichtigen Vereinigungen nach dem Einkommensteuergesetz zu geschehen hat (10, S. 51).

3.2.2.2.1 Der Einkommensbegriff im steuerrechtlichen und wirtschaftswissenschaftlichen Sinn sowie die Abgrenzung von Einkommen, Vermögen und Ertrag

Das Einkommen eines Kalender- oder Wirtschaftsjahres ist die Summe der Einkünfte aus folgenden sieben Einkunftsarten:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
4. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit,
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG, worunter Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (Leibrenten, Zuschüssen) aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 23 EStG und Einkünfte, die in keine der bisher genannten Kategorie fallen.

Jene Einkünfte, die nicht in eine der genannten Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes fallen, sind einkommensteuerfrei, da in 7 zu den sonstigen Einkünften nicht tatsächlich alle "sonstigen Einkünfte" gezählt werden, sondern nur die in § 22 aufgeführten.

Damit wurde im Einkommensteuergesetz ein selbständiger Einkommensbegriff entwickelt, der einen Kompromiss zwischen der quellentheoretischen Auffassung (Einkommen sind nur die regelmässig wiederkehrenden Einnahmen) und dem vermögenstheoretischen Prinzip darstellt (jeder Reinvermögenszugang ist ein Einkommen). Dieser steuerlich praktikierbare Einkommensbegriff unterscheidet sich aber von der wirtschaftswissenschaftlichen Erklärung des Einzel- bzw. Volkseinkommens, das die Summe aller Leistungseinkommen der Inländer ist, gleichgültig ob im Inland oder Ausland entstanden (kontrakt- und residualbestimmte Einkommen) plus der unverteilter Gewinne ist und der direkten Steuern der Unternehmer. (10, S. 53 ff und 6, S. 34)

Während somit das Einzeleinkommen eine dem einzelnen Wirtschaftssubjekt in einer Periode zufließende Geld- oder Gütermenge ist, die normalerweise zur Bedürfnisbefriedigung dient (dynamische Grösse), stellt das Vermögen einen Bestand an Werten dar (statische Grösse), das durch eine ökonomisch sinnvolle Verwendung einen Ertrag erbringt. Der Ertrag unterscheidet sich von dem subjektbezogenen Einkommen dadurch, dass er objektbezogen ist, d.h. betriebsbezogen. Der Reinertrag eines Betriebes erscheint in der Bilanz als Gewinn, der als nicht ausgeschütteter Gewinn (Rücklage) zur Vermögens- und Kapitalbildung des Betriebes dient und als ausgeschütteter Gewinn zum Einkommen der Unternehmer und Gesellschafter wird.

Das ist die Situation aus betriebswirtschaftlicher Sicht; steuerrechtlich zählen auch die nicht ausgeschütteten Gewinne zum Einkommen.

Wöhe (10, S. 57) stellt fest: "Bei den Kapitalgesellschaften geht der Unterschied zwischen ökonomischem und steuerrechtlichem Einkommensbegriff noch weiter. Hier gilt der gesamte Gewinn des Betriebes als **E i n k o m m e n** der juristischen Person und unterliegt der Körperschaftsteuer (1). Das ist ökonomisch falsch, denn der Betrieb ist auch dann Objekt, das den Eigentümern gehört (Aktionären), wenn er gesellschaftsrechtlich zu einem Subjekt gemacht wird. - Trotz dieser juristischen Konstruktion entsteht auch bei den Kapitalgesellschaften ein Einkommen erst dann, wenn der Gewinn dem Eigentümer des Betriebes, also dem Haushalt, zugeflossen ist." - Wertveränderungen (Kursverlust betriebseigener Wertpapiere) sind, selbst wenn sie im steuerpflichtigen Gewinn berücksichtigt werden, kein Einkommen, sondern nur eine Verminderung des Vermögens (2). Anders ist es beim Verkauf von im Kurs gestiegenen Wertpapieren; schüttet eine körperschaftsteuerpflichtige Vereinigung diesen realisierten Gewinn aus, so wird er Einkommen.

Mit diesen Ausführungen sollte gezeigt werden, dass der Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes (Grundlage: steuerpflichtiger Gewinn) vom ökonomischen Einkommensbegriff abweicht.

(1) Auch bei den Personengesellschaften unterliegt der gesamte Betrag der Einkommenbesteuerung.

(2) Wertveränderungen könnten sich jedoch nur durch Teilwertabschreibung steuermindernd auswirken.

3.2.2.2 Die eigentliche Einkommensbesteuerung

Wie schon erwähnt, wird bei der Einkommensteuer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des zu Besteuernden mitberücksichtigt. Deshalb wird die Einkommensteuer auf der Basis des sog. "korrigierten steuerpflichtigen Einkommens" berechnet, dessen Ermittlung im folgenden gezeigt wird.

Einkünfte im Sinne der in 3.2.2.1 genannten Einkunftsarten sind gemäss § 2 Abs. 4 EStG:

- "1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7 e),
2. bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8, 9 und 9a)".

Der Gewinn ist nach § 4 Abs. 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebsvermögen am Ende zweier Wirtschaftsjahre (unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen).

Bei den Haushaltseinnahmen ergibt sich nach Abzug der Werbungskosten Aufwendungen die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen nötig sind, der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (1) (§ 9 EStG). In dieser Überschussrechnung werden nur reine Zahlungsvorgänge berücksichtigt, während der Gewinn durch Vergleich des Vermögens am Beginn und Ende einer Wirtschaftsperiode ermittelt wird. Die Werbungskosten, die nur für die Überschusseinkünfte gelten, sind jeweils von jeder Einkunftsart abzuziehen. Die Betriebsausgaben sind durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen, die in § 4 Abs. 5, 6 EStG, behandelt werden.

Neben den Betriebsausgaben und Werbungskosten sind bei der Berechnung der Gesamteinkünfte die Verluste auszugleichen (nur bei Einkünften desselben Veranlagungszeitraumes möglich). Dieser Verlustausgleich, der sich vom Verlustabzug unterscheidet, besteht normalerweise darin, dass bei den einzelnen Einkunftsarten die Gewinne und Verluste gegeneinander aufgerechnet werden. Beim Verlustabzug (Verlustvortrag) können steuerpflichtige dagegen (§10d EStG) "die Verluste der fünf vorangegangenen Veranlagungszeiträume aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen, soweit

(1) In § 9a EStG wird bestimmt, dass als Werbungskosten Pauschbeträge abzuziehen sind, falls nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden können.

ihnen ein Ausgleich oder Abzug der Verluste in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht möglich war."

Ausserdem dürfen vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Sonderausgaben, die in § 10 - 10 d EStG einzeln aufgezählt sind, abgezogen werden. Zu den Sonderausgaben zählen jene Aufwendungen, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind.

Aussergewöhnliche Belastungen werden auf Antrag bei der Einkommensteuer in der Weise berücksichtigt (§ 33 Abs. 1 EStG), "dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Eigenbelastung übersteigt, vom Einkommen abgezogen wird", wobei die Höhe der zumutbaren Eigenbelastung nach Einkommen und Familienstand zu differenzieren ist. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages können zusätzlich folgende Kinderfreibeträge abgezogen werden (§ 32 EStG), wenn die Kinder das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben:

für das erste Kind	1.200,— DM
für das zweite Kind	1.680,— DM
für das dritte Kind	} 1.800,— DM
und jedes weitere Kind	

Ausserdem werden dem Steuerpflichtigen auf Antrag Kinderfreibeträge gewährt, wenn Kinder das 18., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet haben und im Veranlagungszeitraum wenigstens vier Monate überwiegend aus Mitteln des Steuerpflichtigen unterhalten wurden, zwecks Berufsausbildung, Wehrdienst bei unterbrochener Berufsausbildung usw. Dabei dürfen jedoch die eigenen Einkünfte der Kinder im Veranlagungszeitraum 7.200 DM nicht überstiegen haben.

Durch das Steuer-Änderungsgesetz 65 wurde ab 1.1.1966 folgende Neuregelung getroffen: Personen über 65 Jahre erhalten einen Altersfreibetrag in Höhe von 720 DM. Sind beide Ehegatten über 65 Jahre, dann erhöht sich der Freibetrag bei einer Zusammenveranlagung auf 1.440 DM.

Von dem so ermittelten "korrigierten steuerpflichtigen Einkommen" kann nun die Einkommensteuer bestimmt werden.

Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Jan. 1957 wurde die "Haushaltsbesteuerung" für verfassungswidrig erklärt, weil durch die Zusammenveranlagung der Einkünfte der Ehegatten grundsätzlich eine höhere Steuerbelastung erfolgt als bei Getrenntveranlagung, wie sie seit 1958

im Splitting-Verfahren geschieht, das heute auch dann angewendet wird, wenn zwei Ehepartner nur über ein Einkommen verfügen, wodurch natürlich eine entscheidende Steuerermässigung erzielt wird.

Ein Anhängsel der Einkommen- bzw. Lohnsteuer ist die Kirchensteuer, die in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich erhoben wird; sie beträgt jedoch immer zwischen sechs und zehn Prozent des Einkommens- bzw. Lohnsteuerbetrages. Vom Gesamtbetrag der Einkünfte kann die im Veranlagungszeitraum gezahlte Kirchensteuer wiederum als Sonderausgabe abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 EStG).

3.2.2.2.3 Die Einkommensbesteuerung der Landwirte

Grundsätzlich gelten für die Landwirte auch die Bestimmungen über die Einkunftsarten, den Verlustausgleich, Verlustvortrag und -abzug sowie Freibeträge und aussergewöhnliche Belastungen, die erläutert wurden. Gegenüber den anderen Berufen geniessen alle Landwirte - unabhängig von der Gewinnermittlungsmethode (also einschliesslich der Schätzungslandwirte) und der Einkunftshöhe - den Vorteil, zu den bereits aufgeführten Freibeträgen einen weiteren, speziellen Freibetrag von 1.200 DM zu erhalten. Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten sind es 2.400 DM (§ 13 Abs. 3 EStG).

Die Gewinnberechnung rein landwirtschaftlicher Betriebe erfolgt entweder durch:

- die Auswertung der Buchführung,
- Schätzung und
- die Gewinnermittlung nach (fiktiven) Durchschnittssätzen (1) (Besteuerung nach dem GDL), wobei grundsätzlich keine Verluste geltend gemacht werden können.

In diesem Zusammenhang ist es wesentlich, einiges zur Abschreibung zu sagen, weil durch die unterschiedliche Gestaltung der Abschreibungsätze die Gewinnbesteuerung und dadurch die Steuerzahlung begrenzt beeinflussbar ist.

Der steuerliche Begriff für Abschreibung heisst: "Absetzung für Abnutzung" (AfA). Mit der Absetzung für Abnutzung werden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern mit begrenzter Lebensdauer auf mehrere Wirtschaftsjahre

(1) Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (GDL) vom 15. September 1965

verteilt (Anschaffungspreis+Anschaffungsnebenkosten=steuerlicher Anschaffungspreis), wobei diese Verteilung dem tatsächlichen Verbrauch der Anlagen im Produktionsprozess einer Periode entsprechen soll.

Vom Gesetzgeber wird keine bestimmte Methode der Absetzung für Abnutzung (AfA) vorgeschrieben. Am meisten verbreitet ist die l i n e a r e AfA bei Gebäuden und allen Wirtschaftsgütern (gleiche Jahresbeträge). Bei allen beweglichen Anlagegütern mit schneller wirtschaftlicher und technischer Überalterung verwendet man d e g r e s s i v e AfA (fallende Jahresbeträge) und nur in Sonderfällen wird man eine leistungsbezogene AfA anwenden, z.B. Kilometerleistung bei Kraftfahrzeugen (vgl. § 7 EStG).

Der Übergang von der degressiven auf die lineare AfA ist zulässig, nicht jedoch der von der linearen auf die degressive.

Die wesentlichsten Vorschriften über den umfangreichen Komplex der Landwirtschaftlichen Sonderabschreibungen sind in den §§ 76 - 78 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung zu finden. In § 76 werden die Sonderabschreibungsmöglichkeiten für bestimmte Baumassnahmen der Land- und Forstwirte geregelt, die Buchführung haben.

Demnach können Landwirte mit Gewinnermittlung aufgrund ordnungsmässiger Buchführung für bestimmte Aufwendungen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter und Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern "im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren neben den nach § 7 des Gesetzes von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung Abschreibungen vornehmen und zwar

1. bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 50 vom Hundert,
2. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei Um- und Ausbauten an beweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 30 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 76 Abs. 1 EStDV).

§ 77 EStDV beinhaltet die Begünstigung der Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter und der Durchführung bestimmter Baumassnahmen durch Land- und Forstwirte, die keine ordnungsmässige Buchführung haben, sondern nach § 4 Abs. 3 EStG Überschussrechnung machen (in § 77 Abs. 4 EStDV wird die Gewinnkürzung beschränkt).

In § 78 EStDV sind analog zu den §§ 76, 77 EStDV die Begünstigungen der Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter etc. für Land- und Forstwirte enthalten, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird. (§ 78 Abs. 3 enthält Höchstbetragsregelung; § 78 Abs. 5 EStDV enthält Sonderregelungen für Einkommensteuer-Minderung).

Zusammenfassend lässt sich damit feststellen: während für Land- und Forstwirte mit ordnungsmässiger Buchführung gemäss § 76 EStDV Sonderabschreibungsmöglichkeit besteht, sind bei den Land- und Forstwirten, die nach dem GDL besteuert werden, Gewinnkürzungen nach § 78 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 EStDV oder Minderung der Einkommensteuer-Schuld nach § 78 EStDV möglich.

Handelt es sich um Schätzungs- und GDL-Landwirte, so können nach §§ 77, 78 EStDV 25 % bei beweglichen und 15 % bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom Gewinn abgezogen werden. (beliebige Aufteilung der Sonderabschreibung in den drei Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung).

Selbständige Bewertungs- und benutzungsfähige Wirtschaftsgüter mit höchstens 800,-DM Anschaffungs- oder Herstellungskosten können im ersten Jahr voll abgeschrieben werden (Voraussetzung ist ordnungsgemässe Buchführung).

Als Sonderabschreibung ist schliesslich die Teilwertabschreibung des § 6 EStG zu werten, die bei hoher, nachweisbarer Wertminderung angewendet wird.

Bei der Gewinnermittlung aus der Buchführung, deren Anforderungen eingangs kurz geschildert wurden, dürfen Bodenwertveränderungen ausser acht gelassen werden. Das ist eine wesentliche Regelung beim partiellen Vermögensvergleich. Das gleiche gilt auch für den Aufwuchs.

Die Gewinnermittlung nach GDL, d.h. die Besteuerung nach Durchschnittssätzen soll grundsätzlich wieder an die Einheitswerte gekoppelt werden (4, S. 52 ff), allerdings erst dann, wenn diese neu festgesetzt worden sind. Bis dahin gilt eine Übergangsregelung, in der die Gewinne am Bodennutzungssystem orientiert werden, hauptsächlich mittels des Hackfruchtanteils, was in Tabelle 1 veranschaulicht wird.

Tabelle 1

Grundbeträge je ha LN bei unterschiedlichen Hackfruchtanteilen

Nachhaltiger Hackfruchtanteil in % der LN	Zuckerrüben in % der Hackfruchtfläche	Kartoffeln in % der Hackfruchtfläche	Grundbetrag DM/ha
0 - 10	unbeachtlich	unbeachtlich	50,—
10 - 15	unbeachtlich	unbeachtlich	100,—
15 - 20	unter 50	unter 50	150,—
15 - 20	über 50		180,—
15 - 20		über 50	105,—
über 20	unter 50	unter 50	200,—
über 20	über 50		240,—
über 20		über 50	140,—

Quelle: HAGER, I. (4, S. 56)

Die Tabelle zeigt, dass acht verschiedene Grundbeträge/ha LN angewendet werden können, die jeweils mit der selbstbewirtschafteten Fläche LN multipliziert werden.

Zum Grundbetrag sind nun folgende Zuschläge zu machen:

- Betriebsleitertätigkeit/ha
(alters-, gesundheits- und geschlechtsunabhängig) 30,— DM
- Vollmitarbeit (körperlich) des Mannes 3.300,— DM
- Vollmitarbeit (körperlich) der Frau 2.640,— DM
- bei Vollmitarbeit von Kindern zwischen 15 und 18 Jahren die Hälfte von 3.300,— DM und 1.650,— DM bzw. 2.640,— DM 1.320,— DM

Im Grundbetrag nicht oder nicht ausreichend berücksichtigte einmalige oder nachhaltige Gewinne über 800,— DM, z.B. aus Garten- oder Weinbau, Forstwirtschaft, Sonderkulturen, übernormale Tierhaltung, Zuchtviehverkäufen, Nebenbetrieben, Fuhrleistungen etc. haben durch Zuschläge zum Grundbetrag abgegolten zu werden. Verluste können allerdings vom Grundbetrag nicht abgezogen werden (Zuschlagshöhe wird von den einzelnen Oberfinanzdirektionen bestimmt), wogegen die verausgabten Schuld- und Pachtzinsen vom Grundbetrag und die Gewinnkürzung oder Minderung der Einkommensteuerschuld vom Endbetrag vorgenommen werden können.

Neben der Gewinnermittlung aus der Buchführung und nach Durchschnittssätzen gibt es noch, wie schon erwähnt, die Schätzung jener ("böswilligen") Landwirte, die trotz Buchführungspflicht keine oder nicht ordnungsgemässe Bücher führen (§ 217 AO).

Abschliessend sei noch darauf hingewiesen, dass die Landwirte nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG - es handelt sich um eine der bedeutendsten steuerrechtlichen Regelungen für die Landwirtschaft - eine völlige Freistellung der Gewinne erhalten, die sich durch den Verkauf von Grund und Boden ergeben. In § 6 b EStG wurde neuerdings festgelegt, wie Gewinne aus der Veräusserung bestimmter Anlagegüter zu behandeln sind. Die wesentlichen Steuerbefreiungen dieses Paragraphen sind jedoch mit dem Zwang zu Neuinvestitionen verbunden. Nach Hager (4, S. 60) wird - hier in stark vereinfachter Weise wiedergegeben - in § 6 b EStG vorgeschrieben, "dass Steuerpflichtige, die

Grund und Boden, Gebäude, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter mit einer Lebensdauer von mindestens 25 Jahren oder im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe

veräussern, im gleichen Wirtschaftsjahr von angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern einen Beitrag bis zur Höhe des Veräusserungsgewinn gilt in allen Fällen die (positive) Differenz zwischen Buchwert und Verkaufserlös, von dem die Veräusserungskosten subtrahiert sind. Der Abzug ist jedoch nur zulässig bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern ohne Rücksicht auf deren Lebensdauer, Grund und Boden (soweit der Veräusserungsgewinn bei Landverkäufen entstanden ist), Gebäuden (soweit der Veräusserungsgewinn aus Boden- und Gebäudeverkäufen herrührt). Ausserdem ist es erforderlich, dass die verkauften Wirtschaftsgüter mindestens sechs Jahre in Betrieb waren. Das gilt nicht für lebendes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (§ 6 b Abs. 4 Ziff 2 EStG).

In den §§ 14, 34 EStG werden die tarifbegünstigten Veräusserungsgewinne geregelt, die sich bei Verkauf eines Teilbetriebes oder des ganzen Betriebes ergeben. (1)

Bemäss des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Mai 1970 ist die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG mit dem Grundgesetz nicht vereinbar. Es wird ein Gesetz vorbereitet, das dem Rechnung trägt. Grundsätz-

(1) Nach § 16 Abs. 3 EStG gilt als Veräusserung auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebes oder eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaften (vgl. § 14 letzter Satz EStG)

lich unterliegen ab 1.7.1970 Gewinne aus der Veräußerung von landwirtschaftlichem Grund und Boden der Einkommensteuer.

Letztlich richtet sich dann die Einkommensteuer, die der Landwirt zu entrichten hat, nach den für alle Steuerpflichtigen geltenden Steuertarifen.

3.2.2.3 Das Körperschaftssteuergesetz (Fassung vom 13. Okt. 1969) und die Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer wurde 1920 eingeführt. Die nichtnatürlichen Personen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, (Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Winzergenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten etc. und Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nach § 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, während Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland haben, beschränkt steuerpflichtig sind (§ 2 KStG) (6, S. 147).

Die Steuerbemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer ist das "Einkommen" der nichtnatürlichen Person, wobei sich dieses "Einkommen" aus denselben Einkunftsarten zusammensetzt, wie sie dem Einkommen bei der Einkommensteuer (vgl. § 6 EStG) zugrunde liegen, weshalb auch für die Ermittlung des "Einkommens" der Körperschaften zum Teil die Bestimmungen über die Einkommensermittlung des Einkommensteuergesetzes gelten.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass im wirtschaftlichen Sinne Einkommen erst dann vorliegt, wenn Ertragsteile einem Haushalt zufließen und zu Kaufkraft werden. Im wirtschaftlichen Sinne kann also ein Betrieb (Unternehmen) kein Einkommen haben. Wird im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer vom "Einkommen" der Körperschaften gesprochen, so ist damit der steuerliche Einkommensbegriff gemeint. So ist die Körperschaftsteuer nur im rechtlichen Sinn eine Personensteuer - Besteuerung der juristischen Person - während sie wirtschaftlich gesehen eine Objekt-(sach-)steuer darstellt, da der Reinertrag des Betriebes getroffen wird.

Da bei der Körperschaftsteuer zunächst der Reinertrag der Körperschaft besteuert wird, nach der Ausschüttung der Gewinne (Dividenden bei AG etc.) an die Gesellschafter diese von ihrem Gewinnen Kapitalertragssteuer zu bezahlen haben, liegt eine doppelte steuerliche Belastung vor.

"Endlich darf aber nicht übersehen werden, dass die Erwerbsgesellschaften sich auch zu so übermächtigen Wettbewerbern der privaten Einzelwirtschaftler entwickelt haben, dass die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der letzteren unbedingt einen Ausgleich auf steuerlichem Gebiet erfordert. Die Freilassung der Gesellschafter von einer Besteuerung ihres Einkommens würde die Übermacht der Kapitalansammlung noch mehr steigern" (Gesetzgeber zitiert aus Wöhe, 10, S. 69).

Die Hauptargumente für die doppelte steuerliche Belastung sind die rechtliche Gleichstellung der juristischen Personen mit den natürlichen Personen, die verstärkte Kreditwürdigkeit und fast unbegrenzte Kapitalerweiterungsfähigkeit der nichtnatürlichen Personen, sowie die durch die Kapitalanhäufung ermöglichte grössere Wirtschaftlichkeit.

Zu Recht bleibt die Frage bestehen: warum soll zweimal besteuert werden, nachdem doch im Einkommensteuertarif durch höhere Tarife den höheren Einkommen entsprechend Rechnung getragen wird. In der Tat besteht ein ziemlicher Widerspruch zwischen der tatsächlichen Steuergesetzgebung und der Begründung der doppelten steuerlichen Belastung, da zeitweise die steuerliche Belastung der GmbH (1920-1935 und 1945-1953) geringer war als die der OHG, weshalb es zu einer Flucht in die GmbH kam.

3.2.2.3.1 Verdeckte Gewinnausschüttung

"Verdeckte Gewinnausschüttung ist jede Zuwendung von Vorteilen an Gesellschafter - auch an einzelne von ihnen, auch an konzernverwandte Gesellschaften -, die an Nichtgesellschafter (die auch nicht konzernverwandt sind) nicht gemacht würde" (Bühler, 6, S. 154).

Beispiele verdeckter Gewinnausschüttung werden in § 19 KStDV genannt.

Die häufigsten Fälle sind:

- Ein Gesellschafter, der gleichzeitig Geschäftsführer ist, bezieht dafür ein unangemessen hohes Gehalt.
- Neben einem angemessenen Gehalt gewährt eine Gesellschaft einem Gesellschafter besondere Umsatzvergütungen.
- Ein Gesellschafter gibt der Gesellschaft zu einem stark überhöhten Zinsfuss ein Darlehen.
- Ein Gesellschafter erhält von der Gesellschaft ein äusserst zinsgünstiges oder zinsloses Darlehen.

- Eine Gesellschaft gewährt an einen Gesellschafter ein Darlehen ohne zu beabsichtigen, dass dieses Darlehen zurückbezahlt wird.
- Es werden zu einem unangemessen hohen Preis von einem Gesellschafter Waren an die Gesellschaft geliefert.
- Ein Gesellschafter bezieht von einer Gesellschaft Waren zu unnormal niedrigen Preisen.
- Ein für die Gesellschaft und persönlich für einen Gesellschafter tätiger Arbeiter (Gärtner, Heizer, Fahrer etc.) erhält dafür eine Gesamtvergütung, die bei der Gesellschaft als Aufwand verbucht wird.
- Es werden von der Gesellschaft Wohnungen zu unangemessen niedrigen Mieten an Gesellschafter vergeben.

Aus den Beispielen kann ersehen werden, dass durch versteckte Gewinne nicht nur die Körperschafts-, sondern auch Einkommensteuer vermindert werden könnte. Gemäss § 6 KStG und § 19 KStDV sind jedoch auch die verdeckten Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung des körperschaftssteuerpflichtigen Einkommens zu berücksichtigen. Wöhe stellt fest: "Da bei der Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft und dem Einkommen der Gesellschafter erfolgt, die es bei Personengesellschaften nicht gibt, also z.B. die Gesellschafter - Geschäftsführergehälter oder die an die Gesellschafter gezahlten Darlehenszinsen als Betriebsausgaben das Einkommen der Kapitalgesellschaft vermindern und nur als Einkommen der Gesellschafter gelten, besteht die Gefahr, dass die Kapitalgesellschaft durch bewusste Überhöhung dieser Betriebsausgaben ihr körperschaftssteuerpflichtiges Einkommen der Periode zu niedrig ausweist" (Wöhe, 10, S. 71).

3.2.2.3.2 Behandlung der Geschäftsführergehälter

Obschon Teile der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Gewinnermittlung auch für die Ermittlung des körperschaftlichen Gewinnes gelten, besteht doch ein bedeutender Unterschied zwischen der Einkommensbesteuerung der Kapitalgesellschaften einerseits und der Einzelfirmen und Personengesellschaften andererseits.

Bei den Kapitalgesellschaften sind die geschäftsführenden Gesellschafter verfassungsmässige Organe der juristischen Person, weshalb ihre Gehälter als Betriebsausgaben abzugsfähig sind und damit nicht der Körperschafts-

steuer unterliegen. Anders verhält sich das bei den Personengesellschaften, bei denen die Gehälter der geschäftsführenden Gesellschafter als "Vorweg-Gewinn" angesehen werden und damit nicht Betriebsausgaben abzuziehen sind, obschon es sich um einen betriebswirtschaftlichen Kostenbestandteil handelt. Neben den Gewinnanteilen laufen die Vergütungen (Geschäftsführergehälter, Zinsen für Darlehen etc.) der Personengesellschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ebenso wie die Gewinne eines Einzelunternehmens (10, S. 70 und 6, S. 152).

3.2.2.3.3 Schachtelprinzip und Organtheorie

Im sog. Schachtelprinzip, das § 9 KStG behandelt, wird festgelegt, dass bei den verschiedenen Formen der wirtschaftlichen Konzentration (Verschachtelung mehrerer Gesellschaften ineinander), die von den Untergesellschaften an die Obergesellschaft fliessenden Gewinne aus dem von ihr zu versteuernden Gewinn herausgenommen werden. Oder mit anderen Worten: § 9 KStG legt fest, dass "alle Gewinnanteile ausser Ansatz gelassen werden, die einer Kapitalgesellschaft zugeflossen sind, da diese Gewinnanteile bereits bei der ausschüttenden Gesellschaft der Körperschaftsteuer unterlegen haben" (Wöhe, 10, S. 73) (1).

Es sei betont, dass das Schachtelprinzip eine 25 %ige Beteiligung an Grund- oder Stammkapital einer Gesellschaft voraussetzt und zwar ununterbrochen seit Beginn des Wirtschaftsjahres.

Gemäss § 9 Abs. 3 KStG kann bei Schachtelbeteiligungen gegebenenfalls eine besondere Körperschaftsteuer erhoben werden, die nach Höhe bestimmter berücksichtigungsfähiger Ausschüttungen bemessen wird.

Werden die Untergesellschaften finanziell wirtschaftlich und organisatorisch der Obergesellschaft eingegliedert (Beteiligung dann im allgemeinen zwischen mindestens 75 und 100 %) und wird ihr Gewinn an die Obergesellschaft abgeführt, so geht auch die materielle Steuerpflicht von den Untergesellschaften auf die Obergesellschaft über. Dieses Verfahren, - Organtheorie genannt - ist dem sog. Schachtelprinzip genau entgegengesetzt.

Wesentliche Voraussetzung für das Zustandekommen einer Organschaft im Sinne des § 7 a KStG 1969 ist ein Gewinnabführungsvertrag gemäss § 291 Abs. 1 AktG.

(1) gilt für die Beteiligung von den unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, unbeschränkt steuerpflichtigen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit oder inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften.

3.2.2.3.4 Der Tarif der Körperschaftsteuer

Die dazu einschlägigen Vorschriften sind in § 18 und 19 KStG niedergelegt. Nachdem der von 1920-1953 geltende einheitliche Steuertarif - unabhängig davon, ob Gewinnausschüttung erfolgte oder nicht - von einem gespaltenen Körperschaftssteuersatz abgelöst worden war, besteht nun im wesentlichen folgende Regelung:

Der gespaltene Körperschaftssteuersatz bedeutet, dass für zurückbehaltene Gewinne 51 % für berücksichtigungsfähige Gewinne aber nur 15 % Körperschaftsteuer zugrundegelegt werden. Von dieser Spaltung des Körperschaftsteuersatzes verspricht man sich eine verringerte Gewinnthesaurierung (Selbstfinanzierung!), jedoch eine verstärkte Gewinnausschüttung (Dividendenzahlung!) und damit Kapitalmarktbelebung.

Im einzelnen heisst es in § 19 (Steuersatz) KStG: Die Körperschaftsteuer beträgt:

1. bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Ziff. 1), soweit sie nicht zu den in Ziffer 2 bezeichneten Gesellschaften gehören, 51 v.H. des Einkommens. Die Körperschaftsteuer ermässigt sich für die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen (Absatz 3) auf 15 v.H. des Einkommens;
2. bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Ziff. 1), deren bei der letzten Veranlagung zur Vermögensteuer zugrundegelegten Vermögen zuzüglich des Wertes der Beteiligungen im Sinne des § 60 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes den Betrag von 5 Millionen Deutsche Mark nicht übersteigt und bei denen seit Beginn des Wirtschaftsjahres ununterbrochen die folgenden Voraussetzungen vorliegen: Die Anteile müssen mindestens zu 76 v.H. des Nennkapitals natürlichen Personen gehören, bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien müssen die Aktien auf Namen lauten. Die Aktien dürfen nicht zum Handel an einer Börse oder im geregelten Freiverkehr zugelassen sein, die Nennwerte der zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligungen dürfen insgesamt das Nennkapital nicht übersteigen, für die ersten angefangenen oder vollen 10.000 Deutsche Mark des Einkommens 39 v.H., für die weiteren angefangenen oder vollen 10.000 Deutsche Mark des Einkommens 44 vom Hundert, für die weiteren angefangenen oder vollen 10.000 Deutsche Mark des Einkommens 49 vom Hundert, für die weiteren angefangenen oder vollen 10.000

Deutsche Mark des Einkommens 54 v. Hundert, für die weiteren angefangenen oder vollen 10.000 Deutsche Mark des Einkommens 59 v.H., für alle weiteren Beträge des Einkommens 49 v. Hundert.

Die Körperschaftsteuer ermässigt sich für die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen (Abs. 3) auf 26,5 v.H. des Einkommens;

3. bei den übrigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 1 Abs. 1 Ziff. 2 bis 6, § 2 Abs. 1 Ziff. 1) 49 v. Hundert des Einkommens. Das gilt auch für Vereine und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, weil es bei Vereinen keine berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen gibt und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die Möglichkeit haben, Warenrückvergütungen - eine den Genossenschaften eigene Überschussverteilung - zu gewähren. Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sind steuerfrei.

Die weiteren Bestimmungen des § 19 KStG befassen sich speziell mit der Körperschaftsteuer der Kreditanstalten des öffentlichen Rechts, den privaten Bausparkassen, Hypothekenbanken etc.

Zusammenfassend lässt sich feststellen: Wenn keine personenbezogene Kapitalgesellschaft vorliegt, beläuft sich der Körperschaftsteuersatz:

für berücksichtigungsfähige Gewinne	15 %
für die übrigen Gewinne	51 %.

Handelt es sich um eine personenbezogene Kapitalgesellschaft - ihre Voraussetzungen sind in § 19, Abs. 1, Ziff. 2, Satz 1 - 3 genannt, dann beträgt der Kapitalsteuersatz bei einem Einkommen von wenigstens 50.000 DM (nicht ausgeschüttete und ausgeschüttete Gewinne)

für ausschüttungsfähige Gewinne	25,5 %
für zurückbehaltene Gewinne	49 %.

Bei einem Einkommen von weniger als 50.000 DM gilt für die zurückbehaltenen Gewinne der in § 19, Abs. 1 Ziff. 2, Satz 3 aufgeführte Vorstufen-
tarif.

3.2.2.4 Das Vermögensteuergesetz und die Vermögensteuer

Im Jahre 1922 wurde die Reichsvermögensteuer eingeführt, die auf die sog. Preussische Ergänzungssteuer von 1893 zurückgeht (Einkommensteuerergänzung bei fundierten Einkommen, d.h. aus Vermögen stammend). Das heutige Vermö-

gensteuergesetz (VStG) in der Fassung vom 10. Juni 1954 enthält Vorschriften über die Steuerpflicht, Steuerbehandlung, die Veranlagung und die Steuerentrichtung.

Der unbeschränkten Vermögenspflicht unterliegen natürliche Personen, wenn sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin (West) haben, bzw. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, wenn ihre Geschäftsleitung oder ihr Sitz in diesem Bereich liegt. Grundsätzlich erstreckt sich dann die unbeschränkte Vermögensteuerpflicht auf das Gesamtvermögen (Näheres siehe § 1 VStG).

Wenn Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt natürlicher Personen, bzw. Sitz oder Geschäftsleitung von Körperschaften etc. im Ausland liegen, damit also beschränkte Steuerpflicht besteht, wird grundsätzlich nur der Wert des Inlandsvermögens betroffen (Einzelheiten siehe § " VStG).

Weder im Bewertungsgesetz noch im Vermögensteuergesetz wird jedoch der Begriff Vermögen definiert. Man stellt nur fest, dass Vermögen, im Gegensatz zum Einkommen, das eine Zuwachsgrösse darstellt, eine Bestandsgrösse ist, die sich aus folgenden Vermögensarten zusammensetzt (§ 18 BewG):

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	(§§ 33 bis 67, § 31), BewG,
Grund-Vermögen	(§§ 68 bis 94, § 31), BewG,
Betriebsvermögen	(§§ 95 bis 109, § 31), BewG,
Sonstige Vermögen	(§§ 110 bis 113), BewG.

Diese vier Vermögensarten ergeben das Gesamtvermögen, aus dem sich nach Abzug der Freibeträge (§ 5 VStG) und der Schulden das steuerpflichtige Vermögen ergibt.

Zum landwirtschaftlichen Vermögen (vgl. § 33 BewG) zählen neben Grund und Boden die Gebäude, das tote und lebende Inventar, umlaufende Betriebsmittel, Forderungen und Zahlungsmittel eines landwirtschaftlichen Betriebes. Dazu kommen gegebenenfalls Sonderkulturen und auch Nebenbetriebe. Die Bewertung dieser Vermögensarten geschieht - wie eingangs gezeigt wurde - mittels des Ertragswertes (kapitalisierter Reinertrag), es handelt sich also um eine Gesamtbewertung.

Sofern unbebaute und bebaute Grundstücke nicht zu einem land- und forstwirtschaftlichen oder als Betriebsgrundstücke zu einem gewerblichen Betrieb gehören, stellen sie Grundvermögen (§ 68 BewG) dar. Die unbebauten Grundstücke werden normalerweise mit dem gemeinen Wert und die bebauten mit einem Vielfachen von der Jahresrohmiete bewertet.

Beim Gewerbebetrieb gehören nur die dem Betrieb im Hauptzweck dienenden Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen (§ 95 BewG), wenn die Wirtschaftsgüter Eigentum des Betriebsinhabers sind; während es bei den Kapitalgesellschaften (§ 97 BewG) völlig gleichgültig ist, wie die Wirtschaftsgüter verwendet werden. Da keine Gesamtbewertung des Betriebes erfolgt, wie beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, ist der Einheitswert des Betriebsvermögens grundsätzlich die Summe der Einzelwerte (§ 109 BewG) der verschiedenen Wirtschaftsgüter, wobei die mit dem Betrieb in Zusammenhang stehenden Schulden abzuziehen sind (1). Unter gewissen Voraussetzungen gilt bei der Betriebsvermögenbesteuerung, um doppelte Besteuerung zu vermeiden, das Schachtelprinzip (vgl. 3.2.2.3.3).

Sämtliche Wirtschaftsgüter, die nicht in den bereits genannten Vermögensarten aufgezählt sind, gehören zum sonstigen Vermögen (10, S. 81 ff).

3.2.2.4.1 Die Veranlagung und der Vermögensteuertarif

Die Vermögensteuer ist eine Personensteuer, die, wie die Einkommensteuer, auf die persönlichen Verhältnisse der Einzelnen Rücksicht nimmt, wobei grundsätzlich das Vermögen der Ehegatten und der noch nicht 18 Jahre alten Kinder zusammen veranlagt wird (Haushaltsbesteuerung § 11 VStG). Da der Steuersatz bei der Vermögensteuer proportional ist, sind gegen die gemeinsame Veranlagung keine Einwände zu machen. Anders verhält sich das, wie bereits gezeigt, bei dem progressiven Steuersatz der Einkommensteuer.

Normalerweise beträgt der Steuersatz 1 % (§ 8 VStG) des steuerpflichtigen Vermögens (§ 7 VStG) (bei natürlichen Personen des Gesamtvermögens abzüglich Freibeträge). Ledige erhalten einen steuerfreien Betrag von 20.000 DM Verheiratete von 40.000 DM (jedes Kind unter 18 Jahren erhält weitere 20.000 DM).

Das steuerpflichtige Vermögen der Kapitalgesellschaften entspricht dem Einheitswert des Betriebsvermögens, wobei die Aktiengesellschaften mindestens 50.000 DM, die GmbH's wenigstens 20.000 DM zu versteuern haben (Einzelheiten s. § 6 VStG).

(1) Nach § 99 BewG sind Betriebsgrundstücke im Sinne dieser Vorschrift entweder Grundvermögen oder wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten (vgl. § 109 BewG).

Die Veranlagung für die Vermögensteuer erfolgt alle drei Jahre (§ 12 VStG), sie gilt dann jeweils im voraus (innerhalb des Hauptveranlagungszeitraumes kann u.U. eine Neuveranlagung (§ 13 VStG) nötig werden).

Abschliessend sei noch darauf hingewiesen, dass die deutsche Vermögensbesteuerung nicht die Vermögenssubstanzen angreift (nominelle Vermögensteuer), da sie nur aus dem Ertrag des Vermögens entrichtet wird (reelle Vermögensteuer beinhaltet Verminderung der Vermögenssubstanz). Sowohl von Einzelunternehmungen als auch von Kapitalgesellschaften wird die Vermögensteuer zwar gezahlt, meist aber nicht getragen, da sie auf den Konsumenten überwältzt wird.

In Verbindung mit der Vermögensteuer muss auf den "Lastenausgleich" hingewiesen werden, der sich aus drei Steuertypen zusammensetzt:

- Vermögensabgabe,
- Hypothekengewinnabgabe,
- Kreditgewinnabgabe.

Im Lastenausgleichsgesetz wurde festgelegt, dass alle Personen, die am 21. Juni 1948 Vermögen hatten, den durch Kriegseinwirkungen geschädigten Personen 50 % ihres Vermögens - teilbar in 30 Jahresraten mit vierteljährlicher Zahlung - zum Zwecke eines gerechten Schadensausgleiches abzutreten haben.

3.2.2.5 Das Gewerbesteuergesetz und die Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer gehört zu den Realsteuern, die den Gemeinden zufließt. Sie ist eine objektbezogene Steuer und nimmt daher nicht auf die persönlichen Verhältnisse derjenigen Rücksicht, deren Gegenstände besteuert werden, obschon auch für diese Steuer natürliche und juristische Personen verantwortlich sind. Deshalb sind bei Personen-Gesellschaften die Gesellschafter die Gesamtschuldner der Gewerbesteuer (§ 5 GewStG).

Im Gewerbesteuergesetz (GewStG) in der Fassung vom 20. Okt. 1969 heisst es in § 2 (Steuergegenstand):

- (1) Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird.

(2) Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit

1. der offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind;
2. der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften), der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

In den folgenden Ausführungen dieses Paragraphen (3-7) wird dann festgelegt, welche weiteren Tätigkeiten als Gewerbebetrieb gelten, wie z.B. die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nicht rechtsfähigen Vereine, wenn sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb haben. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe zählen grundsätzlich nicht als Gewerbebetrieb.

Wöhe (10, S. 86) kommentiert den Begriff des Gewerbebetriebes im Gewerbesteuerrecht wie folgt: § 2 GewStG bezeichnet als Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Mit dieser Definition ist praktisch überhaupt nichts anzufangen. Denn im EStG ist der Begriff gewerbliches Unternehmen nirgends eindeutig umschrieben. So sagt § 15 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind Einkünfte aus gewerblichen Unternehmungen.

Die Begriffe Betrieb und Unternehmen des Gewerbesteuerrechts stimmen zwar nicht immer, aber meist mit den ökonomischen Begriffen überein. In der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung wird der Begriff des Gewerbebetriebes näher definiert (§ 1 GewStDV). Danach wird unter einem Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung verstanden, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, vorausgesetzt, dass die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist. Zum Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbesteuerrechts gehören also vier Merkmale: Selbständigkeit, Nachhaltigkeit der Betätigung, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr." (Wöhe, 10, S. 87).

Handelt es sich um Betriebe, die kraft Rechtsform Gewerbebetrieb sind oder auch kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, so muss z.B. eine Gewinnerzielungsabsicht - als eine der vier Bedingungen des Gewerbebetriebes - nicht vorliegen, um trotzdem gewerbsteuerpflichtig zu sein. Hinsichtlich des Wesensmerkmals: Selbständigkeit der Tätigkeit muss es sich sowohl um subjektive, d.h. persönliche Selbständigkeit des Unternehmers handeln als auch um die objektive Selbständigkeit des Betriebes.

3.2.2.5.1 Besteuerungsgrundlagen

Nach § 6 GewStG sind der Gewerbeertrag, das Gewerbekapital und die Lohnsumme die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer. Dabei liegt es im Ermessen der einzelnen Gemeinde, ob die Lohnsumme besteuert werden soll oder nicht (Gewerbeertrag und -kapital müssen besteuert werden). Die Besteuerung des Gewerbeertrages (konjunkturabhängig) und des Gewerbekapitals hat den Sinn, in Zeiten der wirtschaftlichen Depression, ausser der dann geminderten Gewerbeertragsteuer die des Gewerbekapitals zu haben. Andererseits würden die kapitalintensiven Betriebe durch eine alleinige Gewerbekapitalbesteuerung gegenüber den arbeitsintensiven Betrieben zu hart getroffen werden, da diese in der Depression ihre Arbeitskapazität verringern können. Die arbeitsintensiven Betriebe wären ihrerseits wiederum benachteiligt, würde allein die Lohnsumme besteuert werden. Darum haben die Besteuerung des Gewerbeertrages, des Gewerbekapitals und gegebenenfalls der Lohnsumme ihre Berechtigung.

3.2.2.5.2 Die Besteuerung nach dem Gewerbeertrag

Auch der Gewerbeertrag ist im Gewerbebesteuergesetz nicht eindeutig definiert. In § 7 GewStG heisst es: "Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 Abs. 2) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge." In den §§ 8, 9 werden die in Frage kommenden Hinzurechnungen und Kürzungen aufgeführt, die den steuerpflichtigen Gewerbeertrag ergeben. Dabei sind sowohl die Hinzurechnungen als auch die Kürzungen durch den Objektcharakter der Gewerbesteuer geprägt, d.h. die persönlichen Verhältnisse der zu Besteuernden werden nicht berücksichtigt.

Für die Gewerbesteuer ist grundsätzlich eine selbständige Gewinnermittlung erforderlich: Gewisse Positionen, die bei der Ermittlung des einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns als "Betriebsausgaben" absetzbar waren, müssen bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewerbeertrages wieder hinzugefügt werden, um den ursprünglichen Gewerbeertrag zu erhalten. Zu diesen "Hinzurechnungen" (§ 8 GewStG) zählen z.B. Zinsen für langfristiges Fremdkapital, Gewinnanteile stiller Gesellschafter, sofern diese nur am Gewinn und Verlust, jedoch nicht an den Vermögenswerten des Unternehmens beteiligt sind etc.

Zu den "Kürzungen" (§ 9 GewStG) gehören z.B. Gewinnanteile an Personengesellschaften, da diese bereits als Bestandteil des Gewerbeertrages dieser Gesellschaften besteuert wurden. Wesentlich ist auch, dass jeweils 3 % des Einheitswertes des Grundbesitzes, der zum Betriebsvermögen gehört, vom Gewerbeertrag abgesetzt werden dürfen, da für diesen bereits Grundsteuer entrichtet wurde.

Ist unter Berücksichtigung der Hinzurechnungen und Kürzungen der Gewerbeertrag ermittelt worden, so ist bei der Gewerbesteuerberechnung von einem Steuermessbetrag auszugehen, der durch Anwendung eines Hundertsatzes (Steuermesszahl) auf den Gewerbeertrag zu ermitteln ist (Gewerbeertrag auf volle 100 DM nach unten abrunden). Nach § 11 GewStG lauten die Steuermesszahlen für den Gewerbeertrag

"1. bei natürlichen Personen und bei Gesellschaften im Sinne des § 2 Abs.2 Ziff. 1 für die ersten 7.200 Deutsche Mark	
des Gewerbeertrages	0 v.H.
für die weiteren 2.400 Deutsche Mark	
des Gewerbeertrages	1 v.H.
für die weiteren 2.400 Deutsche Mark	
des Gewerbeertrages	2 v.H.
für die weiteren 2.400 Deutsche Mark	
des Gewerbeertrages	3 v.H.
für die weiteren 2.400 Deutsche Mark	
des Gewerbeertrages	4 v.H.
für alle weiteren Beträge	5 v.H.
2. bei anderen Unternehmen	5 v.H.

OHG's, KG's und andere Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer des Gewerbebetriebes zu betrachten sind, unterliegen damit progressiv steigenden Steuermesszahlen; die nichtpersonenbezogenen Kapitalgesellschaften haben einheitlich 5 v.H.

Aus der Zusammenfassung der Steuermessbeträge nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital (§ 14 GewStG) ergibt sich ein einheitlicher Steuermessbetrag der mit dem Hebesatz der Gemeinde (z.B. 300 %) multipliziert zur Gewerbesteuer führt.

Grundlage für die Gewerbeertragsteuer - Ermittlung ist der Gewinn (§ 7 GewStG). Die Gewerbesteuer ist aber ihrerseits eine abzugsfähige Betriebsausgabe, weshalb es schwierig ist, die Gewerbesteuer genau zu berechnen. Auf die Einzelheiten der Berechnung wird in Teil 3 eingegangen.

3.2.2.5.3 Die Besteuerung nach dem Gewerbekapital und der Lohnsumme

Wie schon eingangs dargelegt wurde, wird neben dem Gewerbeertrag das Gewerbekapital besteuert, ein Begriff, der in § 12 GewStG nicht befriedigend definiert ist (Gewerbekapital ist der Einheitswert des gewerblichen Betriebes im Sinne des Bewertungsgesetzes, der durch Hinzurechnung und Kürzung zu korrigieren ist. Solche Korrekturen sind auch deshalb notwendig, damit doppelte Besteuerung vermieden wird.

In § 13 GewStG wird bestimmt, dass bei der Gewerbesteuerberechnung nach dem Gewerbekapital von einem Steuermessbetrag auszugehen ist, der durch Anwendung eines Tausendsatzes (Steuermesszahl = 2 v.T.) auf das Gewerbekapital ermittelt wird (Gewerbekapital auf volle 1000 DM nach unten abrunden).

Die Lohnsummensteuer, deren Erhebung im Ermessen der einzelnen Gemeinde liegt, wird prinzipiell genau so errechnet, wie die Gewerbeertrags- bzw. die Gewerbekapitalsteuer (§§ 23 - 27 GewStG).

Wenn ein Betrieb in verschiedenen Gemeinden Teilbetriebe oder Filialen unterhält, dann wird der "einheitliche Steuermessbetrag" zerlegt werden, so dass jede Gemeinde jenen Gewerbesteueranteil erhält, der der wirtschaftlichen Bedeutung des in ihrem Bereich liegenden Teilbetriebes entspricht (§ 28 GewStG).

In § 29 legt der Gesetzgeber den Zerlegungsmaßstab fest, der für die einzelnen Branchen unterschiedlich ist (Versicherungs-Bankunternehmen etc.) Die weiteren Bestimmungen zur Zerlegung enthalten die §§ 30-35 GewStG.

3.2.2.5.4 Zur steuerlichen Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbebetrieb

Im Bewertungsgesetz (§ 51) und im Einkommensteuergesetz (§ 13 Abs. 1) wird die Abgrenzung zwischen landwirtschaftlicher und gewerblicher Agrarproduktion anhand der Relation zwischen der regelmässig bewirtschafteten Nutzfläche und dem Tierbestand vorgenommen, der in Vieheinheiten (VE) gemessen wird. Eine VE sind z.B. 1 Milchkuh, 600 fertige Masthähnchen, 50 Legehennen, 6 fertige Mastschweine. Das Einkommensteuergesetz legt folgende Abgrenzung für die landwirtschaftliche bzw. gewerbliche Produktion fest. Es dürfen an Vieheinheiten gehalten werden ohne gewerbesteuerpflichtig zu werden:

- für die ersten 20 ha nicht mehr als 10 VE/ha,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 7 VE/ha,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 3 VE/ha,
- für die weitere Fläche nicht mehr als 1,5 VE/ha.

Es ist unschwer zu erkennen, dass die kleineren Betriebe relativ mehr VE halten dürfen als die grösseren.

Was passiert nun, wenn die angegebenen VE-Grenzen überschritten werden? Das hat zur Folge, dass zunächst die flächenunabhängigen Betriebszweige, wie Hühner und Schweine, dann aber auch die flächenabhängigen von den Steuerbehörden ausgegliedert werden; man behandelt sie wie einen Gewerbebetrieb (12, S. 8). Innerhalb der bodenunabhängigen Tierhaltung werden erst jene Betriebszweige als Gewerbe betrachtet, die die grössere VE-Gesamtzahl aufzuweisen haben (13, S. 10 ff.).

Die Zweige der bodenunabhängigen Tierhaltung mit geringeren VE-Zahlen werden steuerlich nach wie vor zur Landwirtschaft gerechnet. Hager (4, S. 33) stellt dazu fest: "In einem solchen Fall ist der Landwirt mithin Eigner von zwei getrennten Betrieben, einem landwirtschaftlichen und einem gewerblichen, deren Besteuerung sehr unterschiedlich gehandhabt wird. Im gewerblichen Betrieb entfallen für ihn dann alle im landwirtschaftlichen Sektor unter Umständen zugänglichen Vergünstigungen (wie Sonderabschreibung, niedriger Einheitswert usw.)". Wenn jedoch der landwirtschaftliche Betrieb - im steuerlichen Sinne - den gewerblichen wesentlich mit Produktionsmitteln versorgt (dienende Funktion) bilden beide Betriebe einen einheitlichen Gewerbebetrieb, wodurch neben der Gewerbe- und Umsatzsteuerpflicht auch noch andere Steuerpflichten auftreten.

3.2.2.6 Das Grundsteuergesetz und die Grundsteuer

Das Grundsteuergesetz vom Jahre 1936 schreibt in seiner Fassung vom Jahre 1965 vor, dass die Gemeinden berechtigt sind, die Grundsteuer als Gemeindesteuer zu erheben (§ 1 GrStG), wobei als Grundbesitz das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen und das Betriebsvermögen gilt, sofern es sich um Betriebsgrundstücke handelt (§ 2 GrStG). Und zum Steuergegenstand sagt das Grundsteuergesetz in § 3: "Steuergegenstände sind, soweit sie sich auf das Inland erstrecken:

1. die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§§ 29, 45, 47, 48, 49 des Reichsbewertungsgesetzes). Den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben stehen im Sinne dieses Gesetzes die im § 57 Absatz 1 Ziffer 2 des Reichsbewertungsgesetzes bezeichneten Betriebsgrundstücke gleich;
2. die Grundstücke (§ 50 des Reichsbewertungsgesetzes). Den Grundstücken stehen im Sinne dieses Gesetzes die im § 57 Abs. 1 Ziff. 1 des Reichsbewertungsgesetzes bezeichneten Betriebsgrundstücke gleich(1). Im folgenden Paragraphen (§ 4 GrStG) (z.B. Grundbesitz des Bundes, der Länder, der Gemeinden etc.) ist aufgeführt, wer von der Grundsteuer befreit werden kann:

Als eine Objekt- oder Realsteuer gibt es bei der Grundsteuer jedoch keine Freibeträge und Freigrenzen aufgrund persönlicher Gegebenheiten.

Aus §§ 2 und 3 GrStG geht hervor, dass beim "reinen Landwirt" Grund und Boden zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, beim gewerblichen Landwirt jedoch zum Betriebsvermögen gerechnet wird. Wie in 3.2.2.4 ausgeführt wurde, werden das land- und forstwirtschaftliche einerseits und das gewerbliche Vermögen andererseits verschieden bewertet. Der landwirtschaftliche Einheitswert baut auf einem fiktiven Ertragswert auf, Hager (4, S. 25) sagt dazu: "Somit stellt für die nicht gewerblich betriebenen Landwirtschaft die Grundsteuer infolge ihrer ertragsbezogenen Besteuerungsgrundlagen eigentlich gar keine Vermögensbesteuerung dar, sondern sie ist praktisch eine umfassende Betriebssteuer, die den Charakter einer Ertragsteuer annimmt."

(1) Auch das Wohnungseigentum bildet einen selbständigen Steuergegenstand im Sinne des Grundsteuergesetzes § 61 Wohnungseigentumsgesetz vom 15.3.1951 (BGBl S. 175)

Ausgangsbasis für die Ermittlung der Grundsteuer ist der Einzelwert (§ 10 GrStG), von dem durch Anwendung eines Tausendsatzes (Steuermesszahl) der Steuermessbetrag (§ 11 GrStG) errechnet wird. Nach § 12 GrStG beträgt die allgemeine Steuermesszahl 10 vom Tausend (Nach § 28 GrStDV jedoch günstigere Besteuerung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes). Multipliziert man die Steuermesszahlen (in Promille) mit dem Einheitswert, so erhält man den Steuermessbetrag. Aus diesem ergibt sich unter Anwendung des von der Gemeinde festgesetzten Hebesatzes der Grundsteuerbetrag (§ 21 GrStG).

Der Hebesatz muss gemäss § 21 GrStG für alle land- und forstwirtschaftlichen Betriebe einer Gemeinde im Sinne des § 3 Ziff. 1 GrStG einheitlich sein. Gleiches gilt für die in den Gemeinden geltenden Grundstücke, sofern sie nicht land- und forstwirtschaftliches Vermögen sind.

Die Hebesätze gelten im Gegensatz zu den Steuermessbeträgen nur für ein Kalenderjahr. Der Hebesatz wird für jedes Rechnungsjahr (= Kalenderjahr) nach den Bestimmungen der Gemeindeverfassungsgesetze durch die Haushaltssatzung gemäss des Finanzbedarfs einer Gemeinde festgesetzt.

In der Verwaltungspraxis wird demnach zwischen dem Hebesatz für die Grundsteuer A (land- und forstwirtschaftliche Betriebe) und dem Hebesatz für die Grundsteuer B (nichtlandwirtschaftlicher Grundbesitz) unterschieden, wobei üblicherweise die Hebesätze für die Grundsteuer A niedriger sind als jene für die Grundsteuer B.

Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen unterliegen z.B. der Grundsteuer B, wenn nach ihrer Lage den im Feststellungszeitpunkt der Einheitsbewertung bestehenden Verwertungsmöglichkeiten oder den sonstigen Umständen anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken, insbesondere als Bauland, Industrieland oder Land für Verkehrszwecke dienen werden (§ 69 BewG).

Auch bei wesentlichem Überschreiten der im Bewertungsgesetz festgelegten Vieheinheiten (vgl. 3.2.2.5.1) kommt eine Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen in Frage. So würde z.B. ein flächenunabhängiger, d.h. überwiegend auf der Basis von Zukauf wirtschaftender Geflügel- bzw. Schweinemastbetrieb (= Gewerbe) der Grundsteuer B unterlie-

gen. Handelt es sich jedoch nur um einen sog. Überbestand an Vieh (vgl. 7.3.2.2.6) eines landwirtschaftlichen Betriebes, so wird dieser nach Grundsteuer A belastet (vgl. § 41 BewG).

Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die sich im Eigentum von Körperschaften (AG, GmbH, eGmbH) und Personenvereinigungen (OHG, KG) befinden (§ 97 Abs. 1 BewG), gelten wegen der Rechtsform der Eigentümer als Betriebsvermögen. Trotzdem werden diese land- und forstwirtschaftlichen Flächen landwirtschaftlich bewertet. Ob sie deshalb notwendigerweise der Grundsteuer A oder B unterliegen, müsste jedoch erst vom Bundesfinanzhof geklärt werden.

Diese Regelung gilt grundsätzlich auch für gewerbliche Landwirte sofern diese nur Einkommen aus der Land- und Forstwirtschaft haben (keine Nebengewerbe). Im konkreten Fall dürfte jedoch die Höhe des Erlasses der Grundsteuer von den wirtschaftlichen Verhältnissen des Einzelfalles (Hagelversicherung usw.) abhängig gemacht werden.

Die Grundsteuer für die rein landwirtschaftlichen Betriebe müssen die Gemeinden erlassen, wenn durch Naturereignisse wie Überschwemmung, Hagel etc. mehr als 50 % des normalen Ertrages vernichtet worden sind. Handelt es sich um geringere Schäden, so können die Gemeinden die Grundsteuer ganz oder teilweise erlassen (§26 a GrStG).

3.2.2.7 Das Umsatzsteuergesetz und die Mehrwertsteuer

Die Umsatzsteuer, die auf das Jahr 1918 zurückgeht, ist in ihrer heutigen Form eine Mehrwertsteuer, d.h. es wird auf jeder Produktions- und Handelsstufe nicht der volle Preis für ein Wirtschaftsgut zugrundegelegt, sondern es werden alle Beträge (Rohstoffe etc.) abgesetzt, die nicht Wertschöpfung sind. Es wird somit nur die in einer Wirtschaftsstufe erzielte Wertschöpfung belastet.

Die Umsatzsteuer ist eine Verkehrssteuer mit regressiver Wirkung, wirtschaftlich gesehen jedoch eine Verbrauchssteuer, da sie auf den Konsumenten überwältzt wird.

In § 1 Abs. 1 UStG 1967 ist zu finden, welche Umsätze der Umsatzsteuer unterliegen. Dazu gehören alle Einfuhren vom Ausland, dann der gesamte Eigenverbrauch und alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die von Unternehmern im Inland ausgeführt werden. Nach § 2 UStG 1967 ist jeder Unternehmer, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig

ausübt, worunter generell jede nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmeerzielung zu rechnen ist. Von Lieferung (§ 3 UStG 1967) spricht man, wenn ein Unternehmer – oder in dessen Auftrag ein Dritter – den Abnehmer – oder in dessen Auftrag einen Dritten – befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Man nennt das Verschaffung der Verfügungsmacht. Eine Leistung, die nicht eine Lieferung darstellt, ist eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 8 UStG 1967), die gegebenenfalls auch im Dulden eines Zustandes oder einer Handlung besteht, eventuell in einer Unterlassung. Und Eigenverbrauch liegt dann vor, wenn ein Unternehmer im Inland Gegenstände aus seinem Unternehmen für ausserhalb seines Unternehmens liegende Zwecke ausnimmt (§ 1 Abs. 1 Ziff. 2 UStG 1967).

In § 4 UStG 1967 werden die Steuerbefreiungen behandelt. Darunter fallen eine Reihe von Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch.

Bemessungsgrundlage des Umsatzes ist bei Lieferungen und sonstigen Leistungen das Entgelt, wozu alles zählt, "was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung vereinbarungsgemäss aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (Solleinnahme)" (§ 10 UStG 1967). Um Ist-Besteuerung handelt es sich, wenn die Bemessungsgrundlage das vereinnahmte Entgelt darstellt. Beim Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a wird statt des Entgelts der zur Zeit der Entnahme am Ort geltende Teilwert angesetzt, vorausgesetzt, dass dieser nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften bei der Entnahme anzuwenden ist; ansonsten gilt der gemeine Wert. Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz elf * v.H. der Bemessungsgrundlage (§§ 10 und 11), ausserdem wird in § 12, Abs. 1 aufgeführt, unter welchen Umständen sich die Steuer auf fünf bzw. fünfeinhalb vom Hundert ermässigt.

Der Steuersatz bestimmt die Höhe der effektiven Mehrwertsteuerbelastung, d.h. die Traglast einer Lieferung oder sonstigen Leistung in einer Wirtschaftsstufe, die auf den Verbraucher überwälzt wird. Die Zahllast ist die Differenz, die sich durch Abzug der Vorsteuern von der Traglast ergibt (Steuersatz in Bezug auf den Umsatz – Traglast – Vorsteuer = Zahllast = Mehrwertsteuerbelastung (14, S. 57).

Für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Unternehmen im Inland (oder Zollfreigebiet) ausführen, können sie folgende Vorsteuerbeträge abziehen (§ 15 Abs. 1 UStG 1967).

*) Änderung durch Ges. v. 18.10.1967(BGBI. I S.991); die neue Fassung ist anzuwenden nach dem 30. Juni 1968.

- "1. Die ihm von anderen Unternehmern gesondert in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt sind,
2. die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind."

Es sind jedoch nach § 15 Abs. 2 UStG 1967 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen:

- "(1) Die Steuer für die Lieferung und die Einfuhr von Gegenständen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,
- (2) die Steuer für sonstige Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt."

Der Vorsteuerabzug ist das Novum und zugleich das entscheidende steuer-technische Instrument im Mehrwertsteuersystem, weil damit auf jeder Wirtschaftsstufe der Mehrwert besteuert wird. "Der Vorsteuerabzug macht grundsätzlich eine Kumulation bei der Besteuerung unmöglich und gewährleistet damit gleiche steuerliche Behandlung aller konkurrierenden Leistungen. Dazu kommt die Möglichkeit, ausgeführte Waren vollständig von der Mehrwertsteuer zu entlasten" (Treptow, 14, S. 67). Die Berechnung der Steuer für die Umsätze wird in § 16 UStG 1967 geregelt, wobei von der Summe der Umsätze auszugehen ist, die ein Unternehmer in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) getätigt hat.

Bei Unternehmern, deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 60.000 DM nicht überstieg (zuzüglich der darauf entfallenden Steuer), beläuft sich

die Steuer für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1
Nr. 1 und 2 vier vom Hundert der Bemessungsgrundlage (zuzüglich der Umsatzsteuer) (§ 19 Abs. 1 UStG 1967).

Abschliessend sei noch auf die Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe kurz eingegangen, deren Umsätze wie folgt besteuert werden (§ 24 Abs. 1 UStG 1967)

- "1. Für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, ausgenommen Sägewerkserzeugnisse, auf drei vom Hundert,

2. für die Lieferungen und den Eigenverbrauch der in der Anlage 1 aufgeführten Sägewerkserzeugnisse und für die sonstigen Leistungen auf fünf vom Hundert,
3. für die Lieferungen und den Eigenverbrauch der in Anlage 1 nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnisse und Getränke sowie von alkoholischen Flüssigkeiten auf elf vom Hundert und
4. für die übrigen Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 auf acht vom Hundert der Bemessungsgrundlage."

In § 24 Abs. 2 UStG 1967 wird festgelegt, was als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gilt.

Die Sonderstellung, die der Landwirtschaft im § 24 UStG eingeräumt wird, ermöglicht dem einzelnen Landwirt die Wahl zwischen der geschilderten Besteuerung (Normalsystem) und einer Pauschalierung, die deshalb wesentlich ist, weil die meisten Landwirte nicht über die erforderlichen Aufzeichnungen verfügen. Aus Vereinfachungsgründen pauschaliert die überwiegende Zahl der Land- und Forstwirte. Nachdem heute vielfach die Vorsteuern mehr als 5 % der vereinnahmten Beträge ausmachen, sind in diesen Fällen pauschalierte Land- und Forstwirte benachteiligt. Nach § 24 Abs. 4 UStG 1967 ist ein Unternehmer fünf Kalenderjahre an die Normalbesteuerung gebunden.

3.2.2.8 Das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) und die Grunderwerbsteuer

Es wurde am 29. März 1940 von der Reichsregierung erlassen. Diese Neufassung war deshalb von grosser Bedeutung, weil sie den Übergang "zum obligatorischen Geschäft als Haupttatbestand" (Bühler, 6, S. 312) mit sich brachte. Im Jahre 1949 erfolgte mit der Verkündung des Grundgesetzes eine wesentliche Änderung dadurch, dass in Artikel 105 II die Grunderwerbsteuer zur Landessteuer erklärt wurde (Steuer mit örtlich bedingtem Wirkungsbereich). Von dieser Zeit an konnten Änderungen nur mehr durch Landesgesetze erfolgen. Obschon diese in den Bundesländern verschieden gehalten sind, bestehen hinsichtlich der Vergünstigungen beim land und forstwirtschaftlichen Grundstücksverkehr etwa gleiche Regelungen.

Bühler gibt folgende zusammenfassende Kennzeichnung dieser Steuer:

Abgabe vom Grundbesitzwechsel in Höhe von 3 % unter bestimmten Voraussetzungen 2 % (Landes-, früher Reichsbetrag), mit kommunalen Zuschlägen

7 % (6 %) ausmachend, anknüpfend in erster Linie an den obligatorischen Veräußerungsvertrag, hilfsweise an die dingliche Rechtsänderung und andere Ersatzbestände, vom Erwerber oder Veräußerer als Gesamtschuldner zu entrichten, durch Anzeigepflicht der Notare und durch Grundbuchsperre bis zur mindestens vorläufigen Entrichtung gesichert". (6, S. 313).

3.2.2.9 Das Kapitalverkehrsteuergesetz (KVStG) und die Kapitalverkehrsteuer

Ziel des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist es, bestimmte Kapitalübertragungen steuerlich zu belasten. In diesem Gesetz (Fassung vom 24. Juli 59) finden sich die Bestimmungen für die Gesellschafts- und Börsenumsatzsteuer (§ 1 KVStG).

Die Kapitalverkehrsteuern werden aufgrund rechtlicher, nicht jedoch wirtschaftlicher Vorgänge erhoben, was praktisch dazu führt, dass die Kapitalgesellschaften, nicht jedoch die Einzelunternehmung und Personengesellschaften bei der Eigenkapitalbeschaffung Gesellschaftsteuer zu entrichten haben.

Unter den Formen der langfristigen Fremdfinanzierung (Darlehen, Eintragung eines Grundpfandrechtes, Personalkredit) wird nur die Ausgabe von verzinslichen Schuldverschreibungen mit Wertpapiersteuer belastet. Darüber hinaus werden die Eigentumsübertragungen von den Anteils- und Gläubigerpapieren besteuert, die bereits im Umlauf sind (§§ 17 - 25 KVStG, Börsenumsatzsteuer).

Der Steuersatz beträgt bei der Gesellschaftsteuer - nach § 2 Abs. 1 KVStG unterliegt ihr vor allem der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten - 2,5 vom Hundert (Errechnung nach dem Wert der Gegenleistung). In gewissen Fällen kann sich der Satz auf 1 % ermässigen (Betriebssanierung, § 9 Abs. 2 KVStG).

Der Steuersatz beträgt bei der Börsenumsatzsteuer zwischen 1- 2,5 v.T. (von der Papierart abhängig). Dieser Steuer unterliegen alle Anschaffungen von Wertpapieren, wobei das Geschäft nicht unbedingt an der Börse gemacht werden muss (§ 24 KVStG).

4.0 Die Besteuerung der einzelnen Gesellschaftsformen

Die Ausführungen über die Besteuerung der verschiedenen Gesellschaftsformen können deshalb relativ kurz gefasst werden: 1) da mit dem vorausgehend Gesagten, insbesondere über die materiellen Steuergesetze (siehe 3.2.2) und die entsprechenden einzelnen Steuern, vieles "vor die Klammer gesetzt" wurde, was ansonsten grundsätzlich bei den Besteuerungsfragen jeder Rechtsform wiederholt werden müsste und 2) weil die für die folgenden Modelle (Teil 3) geltenden spezifischen Steuervorschriften im Zuge der Steuerberechnung für diese Modelle aufgeführt werden.

4.1 Die Besteuerung der Personengesellschaften

4.1.1 Die Besteuerung bei der Neubegründung von Personengesellschaften mit Einbringung von Bar- und Sacheinlagen

4.1.1.1 Die Einkommensteuer

Der im Einkommensteuergesetz verwendete Begriff "Einlagen" weicht zwar von dem des HGB und des Sprachgebrauchs ab, indem er lediglich die Zuführung von Werten in eine bereits bestehende Gesellschaft als Einlage sieht. Wegen derselben praktischen Auswirkung wird jedoch der Begriff Einlagen auch bei Einbringung von Wirtschaftsgütern anlässlich der Neubegründung einer Personengesellschaft gebraucht.

Die Einbringung von Einlagen in eine Personengesellschaft wird als gesellschaftlicher Vorgang betrachtet, der zur Kapitalausstattung der zu gründenden Unternehmung dient, ohne direkt den Gewinn zu berühren. Es entsteht daher keine Einkommensteuerpflicht. Indirekt wird die Besteuerung jedoch durch die Bewertung der Sacheinlagen berührt (bei Sacheinlagen siehe BFH-Urteil vom 16.3.1967, BStBl. 67 III, S. 318). Die Bareinlagen sind in der Eröffnungsbilanz mit dem Nennwert anzugeben.

Gemäss § 6 Abs. 1 Ziff. 5 EStG sind die Sacheinlagen generell mit dem Teilwert zu bewerten, für den Zeitpunkt der Zuführung. Ist das eingebrachte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor diesem Zeitpunkt angeschafft oder hergestellt worden, so gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bewertungsobergrenze. Wurde ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, so sind die fiktiven Anschaffungskosten einzusetzen.

Stammt der in eine Personengesellschaft eingebrachte Gegenstand aus dem Betriebsvermögen, so fragt sich, ob dies zur Gewinnrealisierung führt. Das hängt davon ab, "ob die eingebrachten Gegenstände mit den Werten in der Personengesellschaft bilanziert werden können, mit denen sie in der Schlussbilanz des Unternehmens des Einbringenden zu Buch standen" (Brönner, 15, S. 636). Dabei ist zu berücksichtigen, dass gemäss dem RFH-Urteil vom 17.2.1937 VI A 83/37 StuW 1937 Nr. 196 eine Fortführung der Buchwerte nur dann zugestanden werden kann, wenn der bisherige Eigentümer des Einzelunternehmens mindestens zur Hälfte an der neu gegründeten Personengesellschaft beteiligt ist (kein Grund zur Aufdeckung der stillen Reserven).

Entsteht jedoch ein Veräusserungsgewinn, so ist in § 34 ESTG vorgesehen, dass im Sinne des § 16 EStG ein ermässiger Steuersatz angewendet wird. "Diese Ermässigung tritt dann ein, wenn ein Gewerbebetrieb im ganzen oder ein Teilbetrieb in die Personengesellschaft eingebracht wird" (Brönner, 15, S. 638) und alle stillen Reserven aufgedeckt werden (einschliesslich Firmenwert). Es sind keine Begünstigungen möglich, wenn nur einzelne Wirtschaftsgüter eingebracht (veräussert) werden.

4.1.1.2 Die Gewerbesteuer

Wie in Abschnitt 3.2.2.5 ausgeführt wurde, sind die Personengesellschaften gewerbesteuerpflichtig, wenn ein Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG vorliegt. Das gilt jedoch nicht, wenn es sich z.B. um eine handelsrechtlich eigentlich nicht zulässige OHG handelt, die nur Landwirtschaft betreibt, die nicht als Gewerbe gezählt wird (Nebeneinkünfte einer Personengesellschaft aus der Landwirtschaft sind aber voll gewerbesteuerpflichtig).

Für den Beginn der Gewerbesteuerpflicht sind nicht die Vorbereitungshandlungen entscheidend (Mietung eines Geschäftsraumes etc.), auch nicht der Eintragungszeitpunkt ins Handelsregister, sondern der Zeitpunkt, in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebes erforderlich sind. Auf die Umrechnung des Gewerbeertrages auf einen Jahresbetrag und die Ermittlung des Gewerbekapitals für den ersten Erhebungszeitraum auf den Steuerpflichtbeginn einzugehen, würde in diesem Rahmen zu weit führen.

4.1.1.3 Die Umsatzsteuer

Grundsätzlich ist jeder Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft umsatzsteuerpflichtig. Die Einräumung von Gesellschaftsrechten bei der Gründung von Personengesellschaften sowie Bareinlagen der Gesellschafter führen aufgrund des § 4 Ziff. 8 UStG (Anteile an Gesellschaften) bei diesen jedoch nicht zur Umsatzsteuerpflicht. Das gilt auch für Sacheinlagen, wenn sie aus dem Privatvermögen stammen, das nicht der Umsatzerzielung dient. Es ist wesentlich, darauf hinzuweisen, dass der Begriff des Privatvermögens im Umsatzsteuerrecht entschieden enger gefasst ist als im Einkommensteuerrecht.

Ein Gesellschafter wird jedoch dann umsatzsteuerpflichtig, wenn die Einbringung eines Wirtschaftsgutes eine Lieferung oder Leistung darstellt, die er "als Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne im Inland ausführt. Sie ist insbesondere dann gegeben, wenn die eingebrachten Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen eines Einzelkaufmanns stammt und nicht eine Befreiungsvorschrift des Umsatzsteuergesetzes eingreift" (Brönner, 15, S. 644). Diese Befreiungsvorschriften finden sich in § 4 UStG 1967, wonach z.B. die Einbringung von Grundstücken umsatzsteuerfrei ist (§ 4 Ziff. 9a).

4.1.1.4 Die Grunderwerbsteuer

Die Personengesellschaften (Gesamthandgemeinschaften) sind Grunderwerbsteuerrechtlich rechtsfähig, obschon sie keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Zu Grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgängen zählen Kaufvertrag, Eigentumsübergang, Auflassung etc. (Einzelheiten siehe § 1 GrEStG). Gemäss § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen auch jene Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuerpflicht, bei denen zwar nicht das Eigentum übertragen, jedoch einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht wird, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Nach § 5 GrStG ist der Übergang eines Grundstückes an eine Gesamthand (Personengesellschaft) steuerbegünstigt. Es heisst:

"(1) Geht ein Grundstück von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamtheit (Gemeinschaft zur gesamten Hand) über, so wird die Steuer nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht.

(2) Geht ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand über, so wird die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamtheit beteiligt ist".

Damit zeigt sich, dass in den Fällen des § 5 GrStG nicht der Einheitswert, sondern die Gegenleistung die Besteuerungsgrundlage darstellt. Ist der Wert der Gegenleistung nicht ermittelbar, so ist er zu schätzen.

Wenn nicht im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich ein anderes Auseinander-setzungsverhältnis festgelegt wurde, gilt für die Fälle des § 6 GrESTG allgemein das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter zueinander, d.h. dass z.B. beim Grundstücksübergang von einer Gesamthand in das Miteigentum mehrerer Personen die an der Gesamthand beteiligt sind, die Steuer nicht erhoben wird, "soweit der Bruchteil, den der einzelne Erwerber erhält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist" (§ 6 Abs. 1 GrESTG).

Besteuerungsgrundlage ist grundsätzlich die Gegenleistung, in Ausnahmefällen ist es der Einheitswert des Grundstückes (§ 10 GrESTG).

Wesentlich ist, dass keine Grunderwerbsteuer zu entrichten ist, wenn der Erwerb durch eine ausschliesslich aus dem Veräußerer und seinen Abkömmlingen oder aus diesen allein bestehende Vereinigung (Familiengesellschaft) erfolgt. Es kommt jedoch dann zur Steuerpflicht, wenn nachträglich ein Gesellschafter eintritt, der kein Abkömmling des Veräußerers ist (§ 3 Ziff. 7 GrESTG). "Übertragen Eheleute ein ihnen in Gütergemeinschaft gehörendes Grundstück auf eine aus ihnen und gemeinschaftlichen Abkömmlingen bestehende Personengesellschaft, so ist grundsätzlich die Befreiungsvorschrift des § 3 Ziff. 7 GrESTG anzuwenden" (Brönner, 15, S. 654).

4.1.1.5 Die Kapitalverkehrsteuer (Gesellschaftsteuer)

An sich unterliegen dieser Steuer nur die Kapitalgesellschaften. Anders liegen die Dinge, wenn sich an der Gründung einer KG eine Kapitalgesellschaft beteiligt, so dass z.B. eine GmbH & Co KG entsteht, die zwar zu den Personengesellschaften zählt, aber "aufgrund der Fiktion des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG gelten jedoch die Anteile der Kommanditisten als Gesellschaftsrechte

an einer Kapitalgesellschaft. Durch die Beteiligung der Kapitalgesellschaft werden also die Kommanditanteile gesellschaftsteuerpflichtig (§ 2, Nr. 1 KVStG)" (Brönner, 15, S. 655).

4.1.1.6 Die Schenkung- (Erbschaft-)steuer

Eine unentgeltliche Übertragung eines Anteils an eine Personengesellschaft unterliegt der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer. Dabei ist der tatsächliche Wert entscheidend, nicht der Nennbetrag des übertragenen Kapitalanteils.

4.1.2 Die laufende Besteuerung der Personengesellschaften

4.1.2.1 Die Einkommensteuer

Die Einkommensbesteuerung der Personengesellschaften ist einfach und klar gegliedert. In § 15 Ziff. 2 EStG heisst es, dass zu den Einkünften aus Gewerbebetrieben auch die Gewinnanteile der Personengesellschaften gehören (OHG, KG und andere Gesellschaften), "bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat."

Die Bilanz einer Personengesellschaft wird steuerlich nur als eine rechen-technische Zusammenfassung der Bilanzen der Teilhaber gesehen. Nach dem Steuergesetz ist die Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft nichts anderes als die einheitliche Feststellung des steuerlichen Gewinnes, der anschliessend auf die einzelnen Teilhaber verteilt wird. Damit ist nicht - wie bei den Kapitalgesellschaften - eine offene oder verdeckte Gewinnausschüttung möglich.

Gemäss § 215 Abs. 2 AO soll der Gewinn aus Gewerbebetrieb "einheitlich und gesondert festgestellt" werden, wenn mehrere daran beteiligt sind. Nach Brönner hat der Feststellungsbescheid "nicht nur die Feststellung des Gesamtgewinns einer Gesellschaft, sondern auch die Zerlegung auf die einzelnen Mitunternehmer und damit auch die behördlichen Feststellung zu enthalten, welche Personen als Mitunternehmer an dem Unternehmen beteiligt sind und welcher Anteil am Gewinn dem einzelnen Mitunternehmer zukommt" (Brönner, 15, S. 53).

Im Rahmen eines Gewinnfeststellungsverfahrens muss gegebenenfalls (wenn mehrere beteiligt sind) geprüft werden, ob ein Vorgang eine Entnahme ist, ob die Buchführung ordnungsgemäss ist und ob der Gewinn einer Personengesellschaft eine Entschädigung im Sinne von § 24 Ziff. 1 EStG bzw. einen Veräusserungsgewinn enthält.

Mitunternehmer: Zu diesem Begriff ist festzustellen, dass nur jener einkommensteuerrechtlich als Mitunternehmer betrachtet wird, der "auf Gedeih und Verderb" mit dem Betrieb verbunden ist. Da das BGB nicht notwendig massgebend sein muss, kann es sein, dass handelsrechtlich eine Mitunternehmereigenschaft nicht vorliegt und dass sie steuerrechtlich trotzdem gegeben ist. (auch umgekehrte Situation möglich - RFH-U vom 15.1.1931 VI A 611/29 RStBl. S. 275).

"Gemäss § 15 Abs. 2 EStG sind die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erhält, Einkünfte aus Gewerbebetrieb" (Brönner, 15, S. 77). Dabei bleibt es völlig bedeutungslos, ob es sich um Gewinnbeteiligungen, Gehälter oder Tantiemen handelt, die alle für die Einkommensteuer dem Gewinnanteil zuzurechnen sind.

4.1.2.2 Die Gewerbesteuer

Wie in Abschnitt 3.2.2.5 dargelegt, kennt das Gewerbesteuerrecht aus verschiedenen Gründen drei Besteuerungsgrundlagen:

- den Gewerbeertrag,
- das Gewerbekapital,
- die Lohnsumme (sie kann gemäss § 6 GewStG neben Gewerbeertrag bzw. -kapital als Besteuerungsgrundlage gewählt werden)

Gewerbesteuerpflichtig ist grundsätzlich jeder Gewerbebetrieb. Personengesellschaften sind nach § 2 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG jedoch nur dann gewerbesteuerpflichtig, wenn "die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind" d.h., dass sie als Gewerbetreibende betrachtet werden können.

Ist nur ein Teil der Tätigkeit einer Gesellschaft gewerblich, so wird dennoch die Gesamttätigkeit als gewerblich betrachtet, d.h. eine sich gewerblich betätigende OHG, die ausserdem einen landwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet, hat auch für diesen Gewerbesteuer zu entrichten (15, S. 98).

Zur Gewerbesteuerhaftung der Kommanditisten (§ 2 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG): Der Kommanditist als Mitunternehmer schuldet die Gewerbesteuer persönlich als Gesamtschuldner, denn es soll auch bei der Gewerbesteuer, ähnlich wie bei der Einkommensteuer, nicht die Gesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter belastet werden.

Die Ermittlung des gewerbesteuerpflichtigen Ertrags wurde in Abschnitt 3.2.2.5.2 geschildert. Es sei betont, dass bei der Gewerbesteuer der Gewerbeertrag als solcher festgestellt wird (keine anteilige Feststellung wie bei der Einkommenbesteuerung). Steuerschuldner ist der, in dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird; im Falle einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter Gesamtschuldner (§ 5 Abs. 1 GewStG).

4.1.2.3 Die Vermögensteuer

Alle im Hauptzweck dem Betrieb eines Gewerbes dienenden Wirtschaftsgüter gehören gemäss § 95 Abs. 1 BewG zum Betriebsvermögen, wenn sie sich im Eigentum des Betriebsinhabers befinden.

Sowohl Wirtschaftsgüter, die Gesamthandvermögen sind als auch jene, die zum Eigentum der einzelnen Gesellschafter gehören, zählen zum Betriebsvermögen von Mitunternehmerschaften (vgl. allgemeine Ausführungen in 3.2.2.4), wenn sie dem Betrieb dienen (vgl. § 97 BewG).

In § 215 AO wird bestimmt, dass der Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit, an der mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich festzustellen ist. "Im Feststellungsbescheid wird gleichzeitig die Verteilung des Einheitswertes auf die verschiedenen Mitunternehmer nach dem Verhältnis ihrer Anteile vorgenommen" (Brönner, 15, S. 111), d.h. es gilt hier grundsätzlich das, was im Gesellschaftsvertrag vereinbart wurde. Jeder Gesellschafter meldet seinen Einheitswertanteil an der Gesellschaft dem Finanzamt. Die Gesellschaft selbst braucht keine Vermögensteuererklärung.

4.1.2.4 Die Gewerbekapitalsteuer

Die allgemeinen Grundsätze bezüglich der Gewerbekapitalsteuer sind kurz in 3.2.2.5.3 zu finden (Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, der um bestimmte Hinzurechnungen bzw. Kürzungen korrigiert wird).

Gemäss § 12 GewStG sind bei der Ermittlung des Gewerbekapitals dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes hinzuzurechnen:

- die Dauerschulden (einschliessl. event. Einlagen stiller Gesellschafter),
- die Werte (Teilwerte) der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter, die zwar im Eigentum eines Mitunternehmers oder eines Dritten stehen, jedoch dem Betrieb der Personengesellschaft dienen. Gehören die Wirtschaftsgüter zum Gewerbekapital des Vermieters oder Verpächters, so gilt das nicht, es sei denn, dass ein Betrieb oder ein Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wird und die im Gewerbekapital des Vermieters oder Verpächters enthaltenen Werte (Teilwerte) der überlassenen Wirtschaftsgüter des Betriebes (Teilbetrieb) 2,5 Millionen Deutsche Mark übersteigen. Dabei ist jeweils die Summe der Werte der Wirtschaftsgüter massgebend, die ein Vermieter oder Verpächter dem Mieter oder Pächter zur Benutzung in den Betriebsstätten eines Gemeindebezirks überlassen hat.

Abzüge: "Zwecks Ermittlung des Gewerbekapitals einer Personengesellschaft sind jene Einheitswerte abzuziehen, mit denen die Betriebsgrundstücke in dem Einheitswert der Personengesellschaft enthalten sind" (Brönner, 15, S. 120).

4.1.2.5 Die Umsatzsteuer

Die grundsätzlichen Ausführungen dazu finden sich in 3.2.2.7, insbesondere über die Umsatzsteuerpflicht (Lieferungen und sonstige Leistungen)!

Fast alle Umsatzsteuerfragen werden bei der Personengesellschaft genauso gehandhabt wie bei den Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften; es gibt allerdings auch Besonderheiten, wie z.B. Eigenverbrauch.

4.1.2.6 Die Grunderwerbsteuer

Bei der Einbringung von Grundstücken in eine Personengesellschaft gelten grundsätzlich die allgemeinen Bestimmungen wie sie in 3.2.2.7 zusammengefasst sind. Das Grunderwerbsteuergesetz enthält dazu zahlreiche für alle Personengesellschaften bedeutsame Sondervorschriften. So ist z.B. § 5 GrEStG wesentlich, der den Übergang eines Grundstückes von mehreren Miteigentümern oder einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand regelt.

Danach wird, wenn es sich um mehrere Miteigentümer handelt, die Steuer nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. Beim Übergang von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand wird die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist.

4.1.3 Die Besteuerung des Ein- und Austritts von Gesellschaftern in einer Personengesellschaft

4.1.3.1 Die Besteuerung des Eintritts von Gesellschaftern

4.1.3.1.1 Die Einkommensteuer

Wenn ein Einzelunternehmer einen Betrieb in eine Personengesellschaft einbringt, dann werden damit normalerweise auch die in den Buchwerten enthaltenen stillen Reserven miteingebracht (auch Firmenwert). Das erfordert einen Ausgleich mit den Gesellschaftern hinsichtlich der Sach- und Bareinlagen, der auf verschiedene Weise gehandhabt werden kann: Es können die in eine Personengesellschaft eingebrachten stillen Reserven in der Eröffnungsbilanz aufgelöst werden, so dass der Firmenwert tatsächlich buchmässig erscheint. Meistens werden jedoch die Buchwerte des eingebrachten Unternehmens in der Personengesellschaft weitergeführt. Der Ausgleich für die stillen Reserven des eingebrachten Unternehmens kann durch Abreden dadurch geschehen, dass die Auswirkungen dieser stillen Reserven in der Personengesellschaft auf deren Ertrag und Verkaufserlös beim Unternehmenseinbringer zu einer entsprechend höheren Beteiligung am Gewinn bzw. Verkaufserlös der Personengesellschaft führen.

"Die dritte Grundform des Ausgleichs der stillen Reserven zwischen Unternehmens- und Bareinleger ist die, dass der Bareinleger dem Unternehmenseinleger einen seiner künftigen Beteiligung entsprechenden Anteil an den stillen Reserven ausserhalb der Betriebssphäre vergütet, sie ihm also "abkauft" und zwar derart, dass der Betrag nicht seinem Kapitalkonto gutgeschrieben wird und auch die Buchwerte in der Handelsbilanz keine Änderung erfahren" (Bräuner 15, S. 762).

"Kauft" in diesem Fall der Bareinleger z.B. die Hälfte der stillen Reserve, so veräußert der Unternehmenseinbringer die Hälfte der stillen Reserve mit einem Buchwert von 0 gegen eine bestimmte Geldsumme (= Gewinn). Der so

entstandene Gewinn ist zu versteuern. Der Bareinleger "hat in gleicher Höhe einen zusätzlichen Mehraufwand für den Erwerb der Beteiligung, der in der Handelsbilanz nicht zum Ausdruck kommt und der daher steuerlich in einer Ergänzungsbilanz aktiv als Anteil an den stillen Reserven und passiv als steuerliches Mehrkapital zu berücksichtigen ist" (Brönner, 15, S. 774).

Zur einkommensteuerlichen Situation des Erwerbers eines Anteils an einer Personengesellschaft gilt also: Es ergeben sich keine einkommensteuerlichen Auswirkungen, wenn der Erwerber dem Veräußerer den Kapitalkonto-Betrag (Buchwert) bezahlt. Aus Steuergründen muss der Erwerber eine Ergänzungsbilanz aufstellen, wenn er dem Veräußerer einen höheren Betrag entrichtet als ihn der Buchwert ausweist. Das gilt prinzipiell auch, wenn der Veräußerungsbetrag unter dem Buchwert liegt. In der Ergänzungsbilanz müssen in beiden Fällen die entsprechenden Unterschiedsbeträge zwischen Buch- und Anschaffungswert ausgewiesen werden.

Steuerlich kommt man normalerweise (nicht immer) dann am günstigsten weg, wenn die Buchwerte weitergeführt werden (Siehe Umwandlungsgesetz (1)).

Der Eintritt eines Gesellschafters kann mit der Übernahme des Anteils eines ausscheidenden Gesellschafters verbunden sein. Wie verläuft nun der Gesellschafterwechsel? Falls die übrigen Gesellschafter ihre Zustimmung geben, kann der Anteil eines ausscheidenden Gesellschafters von einem eintretenden Gesellschafter übernommen werden.

Wird einem neuen Gesellschafter ein Anteil an einer Personengesellschaft unentgeltlich übertragen (Schenkung, Erbgang), so ist der Rechtsnachfolger an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden (§ 7 EStKD), die sich nach § 6 Abs. 1 Ziff. 1 - 3 EStG ergeben.

Eine rückwirkende Gewinnbeteiligung ist für den Erwerber steuerlich ohne Bedeutung; eine rückwirkende Verlustbeteiligung des Erwerbers erhöht den Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Gesellschafters (15, S. 782).

4.1.3.1.2 Die Gewerbesteuer

Unter der Voraussetzung, dass es sich um den Eintritt von Gesellschaftern in eine bestehende Personengesellschaft handelt, erhebt sich die Frage,

(1) Insbesondere in § 22 UmwStG wird die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft geregelt.

ob durch die Einbringung die Gewerbesteuerpflicht dieser Personengesellschaft berührt wird. Gemäss § 2 Abs. 5 GewStG 1969 wird festgestellt, wenn ein Gewerbebetrieb im ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, so gilt der Gewerbebetrieb als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt und durch den anderen Unternehmer, wenn nicht der Betrieb mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird, als neu gegründet. Im Falle des § 2 Abs. 5 GewStG dürfen Verluste des übertragenen Unternehmers vom übernehmenden Unternehmer nicht abgesetzt werden. Das ergibt sich aus § 10 a Satz 2 GewStG, in dem der Abzug eines Gewerbeverlustes geregelt wird.

Ein Gewerbeverlust kann nur dann berücksichtigt werden, wenn sowohl Unternehmer- als auch Unternehmensgleichheit gegeben ist, d.h. der Verlust darf nur bei dem Unternehmer berücksichtigt werden, der den Verlust erlitt, bzw. dem Unternehmen, dessen Gewerbeertrag im Anrechnungsjahr gekürzt werden soll (15, S. 34).

4.1.3.1.3 Die Umsatzsteuer

Die Einbringung in eine Personengesellschaft ist (Gesellschaftsrechte gegen Einbringung) ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft, der nach § 4 Ziff. 8 UStG 1967 beim Gesellschafter (nicht bei der Gesellschaft grundsätzlich) Umsatzsteuerpflicht auslöst, "allerdings nur dann, wenn der Einbringende umsatzsteuerrechtlich als "Unternehmer" anzusehen ist" (Brönner, 15, S. 791), was bei der Einbringung von betrieblichem Vermögen regelmässig zutreffen dürfte.

Das gilt auch weiterhin nach Einführung der Mehrwertsteuer, wobei auch hier, wie bei der Gründung von Personengesellschaften zwischen der Einbringung von Betriebsvermögen, Privatvermögen und Geld zu unterscheiden ist.

4.1.3.1.4 Die Grunderwerbsteuer

Wenn ein in eine bestehende Personengesellschaft eintretender Gesellschafter in diese Grundstücke miteinbringt, so entsteht Gewerbesteuerpflicht (§ 1 GrEStG).

Wird durch Gesellschafterwechsel in einer KG die Identität der Gesellschaft nicht berührt (handelsrechtlich keine Neugründung), "so kann, abgesehen

von Fällen der § 5 Abs. 1 und § 6 Abs. 1 StAnpG grunderwerbsteuerlich eine Auflösung der bisherigen und die Errichtung einer neuen Gesellschaft nicht angenommen werden. Für alle durch das Umwandlungssteuergesetz begünstigten Einbringungsvorgänge ist volle Grunderwerbsteuerbefreiung gegeben" (Brönner, 15, S. 798).

4.1.3.1.5 Die Kapitalverkehrsteuer

Grundsätzlich stellt die Kapitalzuführung bei Eintritt eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft keinen Vorgang dar, der der Kapitalverkehrsteuer unterliegt.

Eine Ausnahme bildet die GmbH & Co. KG. "Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG gelten die Anteile der Kommanditisten an einer solchen Gesellschaft als Gesellschaftsrechte und nach Abs. 2 der gleichen Bestimmung die Kommanditisten einer solchen Gesellschaft als Gesellschafter der Kapitalgesellschaft" (Brönner, 15, S. 802). Gemäss § 2 Nr. 1 KVStG ist deshalb der Ersterwerb der Gesellschaftsrechte durch Kommanditisten bei Errichtung einer GmbH und CoKG gesellschaftsteuerpflichtig, ausserdem der Eintritt weiterer Kommanditisten etc.

4.1.3.1.6 Die Schenkungsteuer

Schenkt z.B. ein Gesellschafter seinem Sohn einen Betrag, den dieser als Einlage in das Unternehmen des Schenkers verwendet, dann handelt es sich grundsätzlich um zwei schenkungssteuerpflichtige Vorgänge.

Das setzt voraus, dass die geleistete Einlage weniger wert ist als der erworbene Geschäftsanteil (einerseits Wert der Barzuwendung, andererseits Mehrwert der Beteiligung gegenüber der Einlage). Das Finanzamt kann beide Tatbestände besteuern (15, S. 803).

Das sind die wesentlichsten Steuerkonsequenzen beim Eintritt eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft. In den folgenden Ausführungen wird die Besteuerung des Austritts von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft behandelt.

4.1.3.2 Die Besteuerung des Austritts von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft

4.1.3.2.1 Die Einkommensteuer

Die Motive für die Abfindung eines Gesellschafters können unterschiedlich sein, ebenso auch die Abfindungsform (Rente, Gewinn-, Umsatzbeteiligung). Das führt zu einer verschiedenen steuerlichen Behandlung sowohl beim Veräusserer als gegebenenfalls auch bei der Personengesellschaft.

Aus der Vielfalt der Möglichkeiten, die zu der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern führt, können nur die Standardfälle erwähnt werden. Erhält z.B. der ausscheidende Gesellschafter eine fest Abfindungssumme, so ist es wesentlich, ob diese dem Kapitalkonto entspricht - die Buchwerte werden unverändert weitergeführt - oder höher ist. Entspricht sie ihm, so handelt es sich bei der Anschaffung des Gesellschaftsanteils durch die verbliebenen Gesellschafter nicht um eine Gewinnrealisierung, weshalb auch keine Steuerpflicht eintritt.

Wenn der ausscheidende Gesellschafter einen entsprechenden Anteil an den stillen Reserven (oder dem Firmenwert) ausbezahlt erhält, so ist die Abfindung höher als der Stand des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters. Der Differenzbetrag zwischen der tatsächlichen Abfindung und dem Buchwert des Anteils muss auf den entsprechenden Konten der Gesellschaft aktiviert werden.

" Die Aktivierung der Mehrabfindung bedeutet für die verbleibenden Gesellschafter einkommensteuerrechtlich keinen Gewinn; die Aktivierung als Anschaffungspreis für den Anteil des ausscheidenden Gesellschafters hat nur zur Folge, dass die gezahlte Mehrabfindung gegenüber dem Kapitalkonto sich nicht als Verlust der verbleibenden Gesellschafter auswirken kann " (Brönner, 15, S. 809 ff.).

Eine Ausnahme von der Aktivierungspflicht kann dann gemacht werden, wenn zur Abfindung eines lästigen Gesellschafters (der betriebliche Störungen und eine Gefährdung der Gesellschaft verursacht) ein Betrag bezahlt wird, der höher liegt als es dem Gesellschaftsanteil (Buchwert) und dem Anteil am Firmenwert und den stillen Reserven entspricht. Allerdings besteht in der neuesten Rechtsprechung (BFH) die Tendenz, die Abzugsfähigkeit auch beim Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters einzuschränken.

Viele andere Probleme, die beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu steuerlichen Konsequenzen für die verbleibenden Gesellschafter führen, können ergänzend nur summarisch angedeutet werden: Berechnung des anteiligen Firmenwertes, vorzeitiges Ausscheiden, Wettbewerbsverbot für den Ausscheidenden, schenkungsweise Übertragung eines Betriebes mit der Auflage der Abfindung sonstiger Erbberechtigter, Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, Fortführung eines Betriebes ohne die Erben und deren Abfindung, Abfindung eines Mitgliedes einer Erbgemeinschaft, Vererblichkeit des Verlustvortrages, Schenkung mit gleichzeitigem steuerbegünstigtem Aufgabengewinn-, Renten-, Gewinn- und Umsatzbeteiligung, betriebliche und ausserbetriebliche Versorgungsrenten, Gewinn- und Umsatzbeteiligung etc.

Zur steuerlichen Behandlung beim ausgeschiedenen Gesellschafter ist folgendes zu sagen:

Der Ausscheidende unterliegt mit seinen Anteilsveräusserungen gemäss § 16 EStG der Einkommensteuer (Veräusserungsgewinn), wobei er bis zu seinem Ausscheiden am Gewinn und Verlust der Personengesellschaft beteiligt ist (laufender Gewinn), weshalb "für den Zeitpunkt des Ausscheidens eine einheitliche Gewinnfeststellung vorzunehmen ist" (Brönner, 15, S. 844).

Um den steuerbegünstigten Veräusserungsgewinn errechnen zu können, ist, wie angedeutet, eine Trennung des gesamten Gewinns in Veräusserungsgewinn und laufenden Gewinn nötig.

Zur Ermittlung des steuerlichen Veräusserungsgewinns: "Veräusserungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungspreis nach Abzug der Veräusserungskosten den Wert des letzten steuerlich massgebenden Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters übersteigt (§ 16 Abs. 2 EStG)" (Brönner, 15, S. 844). Gemäss § 16 Abs. 4 EStG wird der Veräusserungsgewinn nur dann zur Einkommensteuer herangezogen, wenn er bei der Veräusserung des ganzen Gewerbebetriebes 20.000 DM und bei der Veräusserung eines Teilbetriebes oder eines Anteils am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 20.000,— DM übersteigt. Der Freibetrag ermässigt sich um den Betrag, um den der Veräusserungsgewinn bei der Veräusserung des ganzen Gewerbebetriebes 80.000,— DM und bei der Veräusserung eines Teilbetriebes oder eines Anteils am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 80.000,— DM übersteigt.

Wenn bei einem Veräusserungsgeschäft solcher Art ein Verlust entsteht, so ist "bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb und, falls sich danach ein Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ergibt, bei der Ermittlung des Einkommens auszugleichen. Verbleibt auch dann noch ein Verlust aus Gewerbebetrieb oder aus Land- und Forstwirtschaft, so ist er in den folgenden fünf Jahren gemäss § 10 d EStG 1961 abzugsfähig" (Brönner, 15, S. 845).

Beim Ausscheiden eines Gesellschafters durch Tod treten normalerweise die Erben an dessen Stelle, es handelt sich nicht um einen Veräusserungsgewinn.

Auf viele weiteren Fragen kann in diesem Zusammenhang nicht eingegangen werden.

4.1.3.2.2 Die Gewerbesteuer

Die bilanzmässige Behandlung der einem Gesellschafter gewährten Abfindung entspricht in gewerbesteuerlicher Hinsicht der der Einkommensteuer.

"Nach der ständigen Rechtsprechung des RFH wird bei Einzelfirmen und Personengesellschaften durch die Gewerbeertragsteuer nur der laufende Ertrag des Unternehmens erfasst, also der Ertrag, der im Rahmen der werbenden Tätigkeit erzielt wird" (RFH-U vom 1.12.1937 VI 688/37 RStBl 1938 S. 356 und vom 4.12.1940 VI 355/40 RStBl 1941 S. 291) (Brönner, 15, S. 866). Aus dieser Rechtsprechung geht hervor, dass durch Veräusserung eines Anteils an einer Personengesellschaft der erzielte Gewinn bzw. Verlust bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewerbeertrages unberücksichtigt bleiben soll. Man betrachtet Begründung und Auflösung eines Betriebes - auch den Verkauf von Anteilen an Personengesellschaften - nicht mit dem laufenden Betrieb zusammenhängend (daher kein Gewerbeertrag!) (vgl. BFH-U vom 1.6.1967 IV R 47/66 BStBl III S. 730).

4.1.3.2.3 Die Vermögensteuer

Die Abfindung, die einem Gesellschafter für stille Reserven gewährt wird, wirkt sich deshalb nicht vermögensteuerlich aus, "weil bei der Einheitsbewertung nicht der Buchwert, sondern für die meisten Wirtschaftsgüter der Teilwert massgebend ist (Brönner, 15, S. 869). Bei der Einheitsbewertung sind die stillen Reserven regelmässig bereits miterfasst. Das gilt jedoch

nicht für die immateriellen Werte, insbesondere den Geschäftswert, der nur dann vermögensteuerlich erfasst werden kann, wenn ein Anschaffungspreis bezahlt wurde.

Wenn dem ausgeschiedenen Gesellschafter ein weiteres Gewinnbezugsrecht eingeräumt wird, so ist gemäss § 110 Abs. 1 Ziff. 4 BewG 1965 dieses beim Berechtigten vermögensteuerrechtlich als sonstiges Vermögen mit dem Kapitalwert zu erfassen (ohne Rücksicht auf die Dauer der Berechtigung).

4.1.3.2.4 Die Umsatzsteuer

Eine Barabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters aus einer Personengesellschaft ist nach § 4 Ziff. 8 UStG umsatzsteuerfrei. Es besteht jedoch Umsatzsteuerpflicht, wenn die Abfindung in Sachwerten erfolgt. Allerdings gelten auch hier die Befreiungsvorschriften für bestimmte Umsätze (§ 4 Ziff. 8 und § 4 Ziff. 9 UStG 1967).

4.1.3.2.5 Grunderwerbsteuer

"Wenn ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft ausscheidet, während der Grundbesitz der Personengesellschaft verbleibt, so löst dieser Vorgang im allgemeinen keine Grunderwerbsteuerpflicht aus" (Brönner, 15, S. 875).

4.1.3.2.6 Kapitalverkehrsteuer

Hier lässt sich kurz feststellen, dass das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft keine Gesellschaftsteuerpflicht auslöst (15, S. 883).

4.1.3.2.7 Schenkungsteuer

Da in Gesellschaftsverträgen oft vereinbart wird, dass die stillen Reserven beim Ausscheiden oder auch beim Tod eines Gesellschafters an die Verbleibenden übergehen, fragt es sich, ob hier ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang gegeben ist. Entgegen eines früheren Urteils lehnt das der BFH ab (15.5.1953 III 65/51 S BStBl III S. 199).

4.2 Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften

4.2.1 Die Besteuerung bei der Gründung

Das hier ausgeführte bezieht sich auf eine Neugründung mit Bar- und Sach-

4.2.1.1 Die Körperschaftsteuer und Einkommensteuer

Da Bareinlagen der Gesellschafter zur Kapitalausstattung dienen, werden weder die Gesellschafter noch die Kapitalgesellschaft einkommen- bzw. körperschaftssteuerpflichtig.

Die Einlage von Sachwerten führt bei der Kapitalgesellschaft nicht zur Körperschaftsteuerpflicht, da dies ein rein gesellschaftlicher Vorgang der Einbringung ist. "Es bleibt aber die Frage der Bewertung der Sacheinlagen, die für die künftige Besteuerung bei der Gesellschaft von Bedeutung ist und bei der auch der Zusammenhang mit der Frage der Gewinnverwirklichung beim einlegenden Gesellschafter eine Rolle spielt, soweit die Einlage aus seinem Betriebsvermögen stammt oder soweit es sich um die Einbringung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 EStG handelt". (Brönner, 15, S. 660).

Ohne auf die Ausführungen der dazu gültigen Vorschriften und Urteile eingehen zu können, sei festgestellt: Behandelt man die Einbringung der Sacheinlage als Veräußerungsgeschäft bzw. als tauschähnlichen Vorgang, so führt das dazu, dass nicht nur die betrieblichen Einlagen sondern auch jene aus privatem Besitz (z.B. bei Einlage eines privaten Grundstücks) beim Sacheinleger Einkommensteuerpflicht auslösen (Gewinnrealisierung), wenn - im Sinne des § 23 EStG - ein Spekulationsgeschäft vorliegt.

Andererseits muss die Gesellschaft auf Verlangen nachweisen, dass das für einen eingelegten Gegenstand bezahlte Entgelt angemessen war (Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttung).

Abschliessend lässt sich feststellen, dass es zur Vermeidung der hohen Gründungskosten grundsätzlich nicht als Missbrauch betrachtet wird, wenn bei der Gründung z.B. einer GmbH ein Gesellschafter seinen Betrieb nicht in die Gesellschaft einbringt, sondern an sie verpachtet.

4.2.1.2 Die Gewerbesteuer

Die Kapitalgesellschaften sind - entgegen den Personengesellschaften, bei denen eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen muss - kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtig. Das gilt auch für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (BFH-U vom 13.11.1962 I 262/60 U BStBl 1963 III S. 69).

4.2.1.3 Die Vermögensteuer

Grundsätzliches zur Vermögensteuer wurde in 3.2.2.4 ausgeführt. Mit der Gründung einer Kapitalgesellschaft - sie muss noch nicht tätig geworden sein- wird diese vermögensteuerpflichtig (§ 14 VStG). Ergänzend ist zu sagen, dass bei der Betriebsvermögensbewertung vom Rohvermögen einer neugegründeten Kapitalgesellschaft die Gründungskosten dann abzugsfähig sind, wenn diese von der Kapitalgesellschaft nach den Verhältnissen am Feststellungszeitpunkt getragen werden müssten (15, S. 667 ff.).

4.2.1.4 Die Umsatzsteuer

Grundsätzlich handelt es sich bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft - genau wie bei der Personengesellschaft - um einen Leistungsaustausch zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft. Die mehrwertsteuerlichen Probleme entsprechen im wesentlichen jenen bei der Gründung von Personengesellschaften.

Im einzelnen gelten folgende Besonderheiten:

- "1. Der erste Erwerb von Gesellschaftsrechten unterliegt dem Kapitalverkehrsteuergesetz, Teil I; diese Umsätze sind von der Umsatzsteuer gemäss § 4 Nr. 9a UStG 1967 befreit.
2. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze nach § 4 Nr. 9a UStG 1967 verwendet, ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1967). Die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer geht in die Kosten des Betriebes (des Einbringenden) ein.
3. Der Tatbestand des Selbstverbrauchs i.S. des § 30 UStG 1967 liegt nicht vor, soweit ein Unternehmer Wirtschaftsgüter der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zuführt, die er durch einen nach § 4 Nr. 9a UStG 1967 steuerfreien Umsatz erworben hat. (§ 30 Abs. 2 letzter Satz UStG 1967)
4. Unternehmer, die nach § 4 Nr. 9a UStG 1967 steuerfreie Umsätze an andere Unternehmer für deren Unternehmen ausführen, können unter den Voraussetzungen des § 9 UStG 1967 dem Finanzamt erklären, dass sie diese Umsätze der Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1967 unterwerfen wollen (Option); sie können also auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9a UStG 1967 verzichten (1).

(1) Das bedeutet, dass man bei Option auch bei steuerfreien Umsätzen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (Grundsätzlich sind bei steuerfreien Umsätzen die Vorleistungen nicht abzugsfähig). Es besteht nämlich die Möglichkeit dem Finanzamt zu erklären, man wolle diese Umsätze der Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen der UStG 1967 unterwerfen (= Option); d.h. Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9a UStG 1967, damit, wenn höhere Vorsteuerbelastungen gegeben sind, diese abgesetzt werden können.

5. Die Erhebung der Gesellschaftsteuer wird durch den Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG 1967 nicht berührt". (Brönner, 15, S. 671/672)

4.2.1.5 Die Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuerpflicht tritt dann ein, wenn in eine Kapitalgesellschaft Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte eingebracht werden. Dabei sei auf § 1 GrEStG verwiesen, in dem alle Grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgänge aufgeführt sind (Kaufvertrag, Auflassung etc.).

4.2.1.6 Die Kapitalverkehrsteuer

Der Ersterwerber von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft hat Kapitalverkehrsteuer zu entrichten (Gesellschaftsteuer). So wird auch bei der Einbringung eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft nicht nur die Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst, sondern ausserdem Kapitalverkehrsteuer erhoben (Bewertungsbasis bei Sacheinlagen nach § 8 Abs. 1 b KVStG: gemeiner Wert, mindestens aber der Wert des erworbenen Gesellschaftsrechts).

4.2.2 Die laufende Besteuerung der Kapitalgesellschaften

4.2.2.1 Die Körperschaftsteuer

In Abschnitt 3.2.2.3 wird die Körperschaftsteuer relativ eingehend erläutert, in 3.2.2.3.4 insbesondere der Körperschaftsteuertarif, der im Jahre 1958 neugestaltet wurde.

Die Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich gemäss § 1 KStG auf sämtliche Einkünfte, wenn nicht die Geschäftsleitung oder der Sitz des Unternehmens im Ausland sind (§ 2 KStG).

Für die Berechnung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens gelten auch die für die Einkommensteuer verbindlichen Vorschriften (vgl. § 6 KStG). Zusätzliche Vorschriften zur Einkommensermittlung enthalten die §§ 7 - 16 KStG (zur Abzugsfähigkeit siehe insbesondere § 11 KStG).

In § 6 KStG wird ausdrücklich bestimmt, dass für eventuelle verdeckte Gewinne Steuerpflicht besteht, wobei der für nicht ausgeschüttete Gewinne geltende Steuersatz angewendet wird.

Der häufigste Grund für Differenzen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde sind überhöhte Gehälter von Vorstandsmitgliedern, die gleichzeitig Gesellschafter des Unternehmens sind.

4.2.2.2 Die Gewerbeertragsteuer

Es wurde bereits bei den Ausführungen über die Gründungsbesteuerung von Kapitalgesellschaften darauf hingewiesen, dass diese ohne Rücksicht auf die Art der ausgeübten Tätigkeit gewerbsteuerpflichtig sind. "Jede Kapitalgesellschaft, die eine Tätigkeit ausübt, ist schon infolge ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtig".(Brönner, 15, S. 214).

Grundsätzliches über die steuerliche Ertragsermittlung wurde in 3.2.2.5.2 ausgeführt (Hinzurechnungen und Kürzungen wie bei der Personengesellschaft).

Während bei Kapitalgesellschaften ungemindert gleichmässig 5 v.H. als Steuerermesszahl verwendet werden, sind die Personengesellschaften mit von 0 - 5 v.H. durchgestaffelten Steuermesszahlen etwas günstiger gestellt.

4.2.2.3 Die Vermögensteuer

Wenn Kapitalgesellschaften ihre Geschäftsleitung im Inland haben, dann sind sie unbeschränkt vermögensteuerpflichtig, und zwar hinsichtlich ihres gesamten Vermögens. Das steuerpflichtige Vermögen erhält man durch Abzug der Schulden von Rohvermögen (wie bei der Personengesellschaft).

Spezielle Probleme die in diesem Zusammenhang auftreten können, entstehen bei der Behandlung von Pensionszusagen (Abzugsfähigkeit), bei Schachtelgesellschaften, nicht voll eingezahltem Grund- oder Stammkapital, Gesellschaftsdarlehen etc.

Für die Kapitalgesellschaften gibt es keine Steuerfreibeträge. Sofern die nach § 31 vom LAG festgelegte Vermögensabgabeschuld vom steuerpflichtigen Vermögen nicht überstiegen wird, beträgt der Vermögensteuersatz 7,5 v.T. (§ 226 Ziff. 6 LAG).

4.2.2.4 Die Umsatzsteuer

Die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft wird immer als gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes betrachtet, die damit grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig ist. Sofern einer Kapitalgesellschaft ein Betrieb angeschlossen ist, der als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb geführt ist, gilt die Pauschalierungsvorschrift des § 24 UStG 1967.

4.2.2.5 Die Grunderwerbsteuer

Die Kapitalgesellschaften müssen beim Grundstückserwerb grundsätzlich 3 v.H. - plus der entsprechenden Zuschläge - Grunderwerbsteuer entrichten, die sich dann auf 2 v.H. ermässigt, wenn für eingebrachte Grundstücke Gesellschaftsrechte gegeben werden und es sich nicht um eine Grundstücksgesellschaft handelt.

Die Grunderwerbsteuer wird nach § 3 Ziff. 7 GrEStG bei einer Kapitalgesellschaft ganz nachgelassen, wenn "Grundstücke in eine ausschliesslich aus dem Veräusserer und dessen Abkömmlingen oder aus diesen allein bestehende Vereinigung eingebracht" werden.

Bei nachträglicher Aufnahme eines nicht zu den Abkömmlingen des Veräusserers gehörenden Gesellschafters wird Grunderwerbsteuer erhoben.

4.2.2.6 Die Kapitalverkehrsteuer

Grundsätzliches wurde über die Kapitalverkehrsteuer in 3.2.2.9 ausgeführt. Unter Berücksichtigung der wichtigsten Änderungen aufgrund des Gesetzes zur Änderung verkehrssteuerrechtlicher Vorschriften vom 25.5.1959 (BGBl I S. 261) ist die Senkung der Gesellschaftsteuer von 3 v.H. auf 2,5 v.H. zu nennen; ausserdem, dass nicht mehr alle freiwilligen Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft allgemein gesellschaftsteuerpflichtig sind (15, S. 232).

4.2.2.7 Die Lastenausgleichsabgaben

Ihnen unterliegen Kapitalgesellschaften dann unbeschränkt (§ 16 LAG), wenn sie zu Beginn des 21.6.1948 ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin (West) gehabt haben" (Brönner, 15, S. 235).

4.2.3 Die Besteuerung des Ein- und Austritts von Gesellschaftern in einer Kapitalgesellschaft

4.2.3.1 Besteuerung des Eintritts von Gesellschaftern in eine Kapitalgesellschaft (einschl. der Einbringung eines Einzelunternehmens)

4.2.3.1.1 Die Einkommensteuer

Es ergeben sich grundsätzlich keine einkommensteuerlichen Konsequenzen, wenn sich jemand durch eine Bareinlage an einer Kapitalgesellschaft beteiligt oder von Dritten Aktien erwirbt (Ausnahme: AG gibt an Aktionäre Aktien unter dem Erwerbspreis = verdeckte Gewinnausschüttung).

Wird ein Betriebsvermögen (Einzelfirma und auch Personengesellschaft) in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, dann ist zu prüfen, ob ein Veräußerungsgewinn entsteht (Aufstellung einer Schlussbilanz für den Stichtag der Betriebsübertragung!). Ob ein Veräußerungsgewinn entstanden ist, hängt von der Realisierung stiller Reserven ab, die evtl. im eingebrachten Betrieb steckten. Werden die stillen Reserven von der aufzunehmenden Kapitalgesellschaft in voller Höhe realisiert, dann wird das steuerrechtlich als Betriebsveräußerung angesehen. Damit wird die Differenz zwischen den Buchwerten des Betriebes und der Kapitalgesellschaft einkommensteuerpflichtig (grundsätzlich ist die Werteinsetzung der Kapitalgesellschaft für den Einbringenden verbindlich). Wenn die bisherigen Buchwerte des einbringenden Einzelunternehmens bei der Kapitalgesellschaft beibehalten werden und der einbringende Unternehmer wesentlich an der Gesellschaft beteiligt bleibt, dann kann die Fortführung des bisherigen Betriebes angenommen werden, was für den Einbringenden ohne einkommensteuerliche Folgen ist.

Bei der späteren Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft unterliegt der Veräußerer allerdings der Einkommensteuerpflicht (§ 17 EStG, ggf. § 16 EStG).

4.2.3.1.2 Die Gewerbesteuer

Da die Gewerbesteuer den Betrieb besteuert, wirkt sich der Eintritt eines Gesellschafters in eine Kapitalgesellschaft auf deren Gewerbesteuer nicht aus.

4.2.3.1.3 Die Vermögensteuer

"Wird ein Geschäft in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, so kann auch bei einer Realisierung der sonstigen stillen Reserven des eingebrachten Unternehmens aus dem Wert der zugeteilten Aktien oder Geschäftsanteile vermögenssteuerrechtlich nicht eine Realisierung des Geschäftswertes des eingebrachten Unternehmens abgeleitet werden" (Brönner, 15, S. 907 ff.) Denn der allgemeine Geschäftswert, der auf Rentierlichkeit, Ruf, Organisation usw. beruht, ist vermögenssteuerrechtlich nur dann erfassbar, wenn für ihn ein Entgelt bezahlt worden ist. In diesem Sinne ist die Übernahme neuer Aktien oder Geschäftsanteile kein Entgelt. Denn der Wert dieser Gesellschaftsrechte kann nicht unabhängig vom Wert des eingebrachten Unternehmens und seines Geschäftswertes ermittelt werden (anders bei (alten) Aktien einer bereits bestehenden AG: wenn in ihnen ein Entgelt für den Geschäftswert enthalten ist, kann dieser bei der Kapitalgesellschaft erfasst werden) (RFH-U vom 16.11.1933 III A 243/33 RStBl 1934 S. 37).

4.2.3.1.4 Die Umsatzsteuer

Nach § 4 Ziff. 9 UStG besteht bei Einlagen in eine Kapitalgesellschaft keine Umsatzsteuerpflicht (sie fallen unter das Kapitalverkehrsteuergesetz). Es treten lediglich Umsatzsteuerfragen auf, wenn die Einlagen mit Schuldverpflichtungen belastet sind. Auf die Einzelheiten der Umsatzsteuerberechnung für den belasteten Sachwert kann nicht eingegangen werden.

Steuerpflicht wird grundsätzlich auch dann ausgelöst, wenn ein Einzelunternehmer Gegenstände aus seinem Betriebsvermögen entnimmt und diese in eine Kapitalgesellschaft einbringt und den dafür erworbenen Anteil sofort in sein Privatvermögen übernimmt (Umsatzsteuerpflicht vermeidbar, wenn Einbringung als gewerblich behandelt wird).

Weitere Umsatzsteuerfragen ergeben sich bei Einlagen von Personengesellschaften, Umwandlungen eines Einzelunternehmens in eine GmbH unter Aufnahme von Kindern und der teilweisen entgeltlichen Einbringung.

4.2.3.1.5 Die Grunderwerbsteuer

Der Eintritt eines Gesellschafters in eine Kapitalgesellschaft führt nur dann zur Grunderwerbsteuerpflicht, wenn alle Gesellschaftsanteile in eine Hand übergehen (Ausnahme: Vereinigung der Anteile in der Hand einer Familie) (siehe §§ 5, 6 GrEStG).

Handelt es sich nicht um eine Familiengesellschaft, so kommt es zur Grunderwerbsteuerpflicht, wenn der eintretende Gesellschafter ein Grundstück miteinbringt (§ 3 Ziff. 7 GrEStG).

Gewähren Kapitalgesellschaften bei der Einbringung von Grundstücken Geschäftsanteile, dann ermässigt sich die Grunderwerbsteuer von 3 auf 2 v.H. (plus Zuschläge), wenn es sich nicht um eine Grundstücksgesellschaft handelt.

4.2.3.1.6 Die Kapitalverkehrsteuer

Wenn der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber erfolgt (§ 2 Nr. 1 KVStG) ist der Eintritt eines Gesellschafters in eine Kapitalgesellschaft gesellschaftssteuerpflichtig.

Es kann evtl auch sein, dass die freiwillige Leistung eines Gesellschafters (immaterieller Wert) an eine Kapitalgesellschaft zur Steuerpflicht führt.

4.2.3.2 Die Besteuerung des Austritts von Gesellschaftern aus einer Kapitalgesellschaft

4.2.3.2.1 Die Einkommensteuer

Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Kapitalgesellschaft ist folgende Feststellung wesentlich: handelt es sich um eine private oder betriebliche Veräusserung. Wenn das Letztere zutrifft, bedeutet die Veräusserung einen betrieblichen Geschäftsvorfall, wobei sich der zu versteuernde Gewinn als Differenz zwischen Buchwert und Veräusserungserlös ergibt (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Die Vorschriften des § 23 EStG (Spekulationsgeschäfte) und § 17 EStG (Veräusserung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung) werden nicht angewandt, "wenn der oder die Anteile an der Kapitalgesellschaft durch die Einbringung eines Betriebes erworben wurden und hierbei eine Realisierung der stillen Reserven des eingebrachten Betriebes nicht oder nur teilweise vorgenommen wurde. In diesem Falle stellt der Betrag, der über den buchmässigen Einstandswert des Einbringenden nach der Bilanz der Kapitalgesellschaft hinaus erzielt wird, nachträglichen gewerblichen Gewinn, ein Minderbetrag nachträglichen gewerblichen

abzugsfähigen Verlust im Sinne des § 16 EStG dar, gleichgültig, ob der Gewinn oder Verlust z.Zt. des Bestehens des eingebrachten Betriebs oder in der Kapitalgesellschaft entstanden ist; vgl. VII/181 ff. Dabei kommt für einen Veräusserungsgewinn der ermässigte Steuersatz des § 34 EStG in Betracht, wenn anlässlich der Einbringung in die Kapitalgesellschaft keine Realisierung stiller Reserven stattgefunden hat, also die Buchwerte in die Kapitalgesellschaft übernommen worden sind, weil in diesem Falle die stillen Reserven des eingebrachten Unternehmens erst jetzt anlässlich der Veräusserung und mit einem Male realisiert werden, soweit sie noch vorhanden sind. Sind dagegen anlässlich der Einbringung die stillen Reserven zum Teil realisiert worden, zum Teil nicht, so liegt eine weitere und abschliessende Realisierung vor, die mangels zeitlicher Einheitlichkeit des Realisierungsvorgangs dem normalen Steuersatz unterliegt." (Brönner, 15, S. 920/921). Gemäss § 34 EStG kommt für nachträglichen gewerblichen Gewinn (Verlust aufgrund § 16 EStG abzugsfähig) - das ist der Betrag, "der über den buchmässigen Einstandswert des Einbringenden nach der Bilanz der Kapitalgesellschaft hinaus erzielt wird" (Brönner, 15 S. 920) ein ermässigter Steuersatz in Frage, vorausgesetzt, dass bei der Einbringung des Betriebes in die Kapitalgesellschaft die Buchwerte mit übernommen wurden.

Brönner will damit folgendes sagen: Die Frage, ob ein zu versteuernder Veräusserungsgewinn entstanden ist, hängt davon ab, wie die Kapitalgesellschaft die vom jetzt austretenden Gesellschafter übernommenen Werte anlässlich seines Eintritts in die Kapitalgesellschaft angesetzt hat. Wenn die übernommenen Buchwerte fortgeführt worden sind, so ist kein Veräusserungsgewinn entstanden (RFH v. 9.5.1933 RStBl. S. 999 etc.). Sind die Buchwerte nur teilweise fortgeführt worden, so entsteht bei denjenigen Werten ein laufender Gewinn, die in der Kapitalgesellschaft höher als vor ihrer Übernahme bewertet sind. Wenn jedoch die Werte des gesamten Betriebsvermögens des Gesellschafters, der jetzt ausscheidet, von der Kapitalgesellschaft mit ihren höheren Teilwerten angesetzt worden sind, so entsteht ein Veräusserungsgewinn (9, S. 1370 ff).

Wenn der veräusserte Anteil an einer Kapitalgesellschaft zum Privatvermögen zählt, dann kann der Vorgang entweder als Spekulationsgeschäft

(§ 23 EStG), als Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (§ 17 EStG) oder, wenn keine der genannten Bedingungen zutrifft, als steuerfreie Umschichtung des Kapitalvermögens erfasst werden, vorausgesetzt, dass es sich nicht um nachträglichen Gewinn oder Verlust wegen des im ersten Absatz von 4.2.3.2.1 dargelegten Tatbestandes handelt.

Auf die umfangreichen Einzelheiten, die in diesem Zusammenhang zum Spekulationsgeschäft, der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung, zu verschiedenen Begriffen (Anschaffungs-, Veräußerungspreis, Veräußerungsgewinn), Verkauf zum Neuwert trotz vorhandener Reserven, Zukauf von Gesellschaftsanteilen vor der Veräußerung etc. zu sagen wären, kann hier nicht eingegangen werden.

4.2.3.2.2 Die Gewerbe- und Umsatzsteuer

Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Kapitalgesellschaft hat auf die Gewerbesteuer keinen Einfluss.

Umsatzsteuerpflicht entsteht dann, wenn der ausscheidende Gesellschafter in Sachgütern abgefunden wird und keine speziellen Umsatzsteuerbefreiungen gelten.

4.2.3.2.3 Die Grunderwerbsteuer

Wenn beim Ausscheiden eines Gesellschafters von der Kapitalgesellschaft an diesen Grundstücken übertragen werden, dann tritt - selbst bei Familiengesellschaften - Grunderwerbsteuerpflicht ein (§ 3 Ziff. 7 GrEStG).

Gehen beim Ausscheiden der Gesellschafter deren sämtliche Anteile an der Kapitalgesellschaft auf einen neuen Gesellschafter (Vereinigung aller Anteile) oder aber auch auf ein Unternehmen über, das keine selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt (§ 2 Abs. 2 UStG), dann tritt Grunderwerbsteuerpflicht ein.

4.2.3.2.4 Die Kapitalverkehrsteuer

Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Kapitalgesellschaft verursacht keine Gesellschaftsteuer. Diese wird auch dann nicht ausgelöst, wenn ein nicht voll einbezahlter Anteil (Stammeinlage in eine GmbH) durch die Gesellschaft weiter veräußert wird (plus Einbehaltung des Verkaufserlöses durch die Gesellschaft).

Bei der Auflösung einer Kapitalgesellschaft entsteht grundsätzlich keine Kapitalverkehrsteuer. Eine Ausnahme bildet die Veräusserung eines sog. Mantels einer Kapitalgesellschaft. (vgl. 15, S. 729)

4.3. Zur Besteuerung der BGB-Gesellschaft, des nichtrechtsfähigen Vereins, der Genossenschaft und GmbH & Co.KG

4.3.1 Besteuerung der BGB-Gesellschaft

Für die BGB-Gesellschaft gelten grundsätzlich die gleichen steuerlichen Vorschriften wie für die Personengesellschaften. Unter Hinweis auf die Ausführungen unter Punkt 4.1, Teil 2 erübrigt es sich, auf Einzelheiten einzugehen (Ausnahme: Einkünfte der OHG und KG sind grundsätzlich gewerbliche Einkünfte; das Finanzamt muss jedoch überprüfen, ob nicht eine andere Einkunftsart vorliegt).

4.3.2 Besteuerung des nichtrechtsfähigen Vereins

Der Verein (nicht- und rechtsfähig) als eine auf eine gewisse Dauer berechnete Personenvereinigung, ist der Grundform der "Vereine", zu denen im weiteren Sinne des Wortes die GmbH, AG und auch die eingetragene Genossenschaft (eGmbH) zählen.

Die steuerlichen Ausführungen über die Kapitalgesellschaften in 4.2, Teil 2 treffen grundsätzlich auch für den nichtrechtsfähigen Verein zu. Das lässt sich im einzelnen anhand der quantitativen Darstellung in 7.1.2, Teil III verfolgen.

4.3.3 Besteuerung der Genossenschaften

Gemäss § 1 des GenG können folgende Arten von Genossenschaften die Rechte einer eingetragenen Genossenschaft erwerben:

- Vorschuss- und Kreditvereine,
- Rohstoffvereine,
- Vereine zum gemeinschaftlichen Verkauf landwirtschaftlicher oder gewerblicher Erzeugnisse (Absatzgenossenschaften, Magazinvereine),
- Vereine zur Herstellung von Gegenständen und zum Verkauf dieser Gegenstände auf gemeinschaftliche Rechnung (Produktivgenossenschaften),
- Vereine zum gemeinschaftlichen Einkauf von Lebens- oder Wirtschaftsbedürfnissen im grossen und Abgabe im kleinen (Verbrauchergenossenschaften),

- Vereine zur Beschaffung von Gegenständen des landwirtschaftlichen oder des gewerblichen Betriebs sowie zur Benutzung der Gegenstände auf gemeinschaftliche Rechnung,
- Vereine zur Herstellung von Wohnungen.

Darüber hinaus können auch noch andere Arten von Genossenschaften in das Genossenschaftsregister eingetragen werden (17, S. 2 ff).

4.3.3.1 Körperschaftsteuer (Einkommensteuer)

Nach § 1 Abs. 1, 2 KStG sind alle Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (auf sämtliche Einkünfte bezogen).

Grundsätzlich beginnt die Steuerpflicht der Genossenschaft mit der Feststellung der Satzung. Befindet sich eine Genossenschaft im Gründungsstadium, d.h. dass sie noch nicht im Genossenschaftsregister eingetragen ist, so wird sie bürgerlich-rechtlich als nicht rechtsfähiger Verein betrachtet, steuerlich bereits wie eine Genossenschaft behandelt. Mit der Löschung der Genossenschaft im Genossenschaftsregister endet die Steuerpflicht.

Verfolgen Personenvereinigungen zwar genossenschaftliche Ziele, erfüllen sie aber nicht die Voraussetzungen des GenG, dann zählen sie nicht zu den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im Sinne des § 1 KStG, z.B. Wasser- und Fischereigenossenschaften, Wald-, Forst-, Laub- und Hauberggenossenschaften etc. (17, S. 8 ff).

Eine körperschaftsteuerliche Sonderregelung sieht § 23 KStG vor, in dem die Bundesregierung ermächtigt wird,

- "1. für land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, deren Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkt, eine Befreiung von der Körperschaftsteuer anzuordnen und die Steuerbefreiung von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen, z.B. davon abhängig zu machen, dass die Nutzung, Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt, und
2. anzuordnen, unter welchen Voraussetzungen Genossenschaften Warenrückvergütungen bei der Ermittlung des Gewinnes absetzen dürfen."

In § 31 KStDV sind die Voraussetzungen dieser Sonderregelung enthalten. Körperschaftsteuerbefreiung ist dann möglich, wenn bei einer Genossenschaft

"gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände" (§ 31, Abs. 1 KStDV) vorliegt oder, wenn es sich um "die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse" handelt, "wenn die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt ...". Wenn jedoch die Genossenschaft an einem steuerpflichtigen Unternehmen beteiligt ist (gilt nicht bei geringfügiger Beteiligung an einer Genossenschaft oder einer Kapitalgesellschaft), dann tritt Körperschaftsteuerpflicht ein (17, S. 86).

Die Betätigung einer Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft muss im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen, um Körperschaftsteuerfreiheit beanspruchen zu können. Eine genaue Abgrenzung zwischen landwirtschaftlicher und gewerblicher Betätigung ist oftmals sehr schwierig.

Sobald eine Genossenschaft teils gewerblich und teils landwirtschaftlich ist, wird sie voll körperschaftsteuerpflichtig (nach § 35 KStDV können bei solchen gewerblichen Genossenschaften - wie auch bei allen anderen - Warenrückvergütungen in gewissen Grenzen steuerfrei abgezogen werden (17, S. 95)). Im übrigen werden alle Genossenschaften, die die Voraussetzungen des § 31 KStDV nicht erfüllen, körperschaftsteuerpflichtig.

Ob bei einer Genossenschaft landwirtschaftliche Betätigung vorliegt oder nicht, hängt im wesentlichen davon ab, ob der gelieferte Gegenstand als land- und forstwirtschaftliches Erzeugnis anzusprechen ist, wobei die Verarbeitung der von den Mitgliedern gelieferten landwirtschaftlichen Erzeugnisse nicht von der Genossenschaft selbst durchgeführt werden muss, wenn sie Eigentümerin des Endproduktes bleibt (17, S. 96).

Der Erwerb von Genossenschaftsanteilen wirkt sich einkommen- und körperschaftsteuerlich nicht aus (1), da dies als Vermögensumschichtung gewertet wird. Wenn der Anteil zu einem Betriebsvermögen gehört und der Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt wird, dann sind die Aufwendungen für den Genossenschaftsanteil zu aktivieren.

Die Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft bleibt auch dann körperschaftsteuerfrei, wenn sie Geschäfte mit Nichtmitgliedern tätigt und dazu aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen gezwungen worden ist. Die Gewinne aus diesen Nichtmitgliedergeschäften werden jedoch einer partiellen Körperschaftsteuer unterzogen.

(1) Ausnahme: Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung

4.3.3.2 Gewerbesteuer

Die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gelten als Gewerbebetriebe kraft Rechtsform wie die Kapitalgesellschaften, ohne Rücksicht auf die von ihnen tatsächlich ausgeübte Tätigkeit.

Gemäss der Bestimmungen der § 31 - 35 KStDV sind landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften unter denselben Voraussetzungen gewerbesteuerfrei, unter denen sie Körperschaftsteuerfrei sind (§ 3 Ziff. 8 GewStG entspricht § 31 KStDV).

Analog zur Körperschaftsteuer unterliegen die erzwungenen Nichtmitgliedergeschäfte der Gewerbesteuerpflicht.

4.3.3.3 Vermögensteuer

Wiederum sind die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit ihrem Gesamtvermögen steuerpflichtig, während die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften vermögensteuerfrei sind (aufgrund der Voraussetzungen, nach denen sie, gemäss § 31 KStDV Körperschaftsteuerfrei sind).

Beim einzelnen Genossen stellt der Betrag der geleisteten Einlage Vermögen dar, der grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen ist (§ 14 BewG) (17, 2. 281).

4.3.3.4 Die Mehrwertsteuer

Grundsätzlich sind Genossenschaften kraft Rechtsform Gewerbebetrieb und damit umsatzsteuerpflichtig, das schliesst allerdings nicht aus, dass § 24 UStG (1967) gegebenenfalls angewendet werden kann und zwar dann, wenn z.B. Rinderbesamungs- oder Obstbaugenossenschaften einen landwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaften.

4.3.3.5 Zur Besteuerung der Genossen

Abschliessend sei noch bemerkt, dass beim Austritt eines Genossen sich die Rückzahlung eines Geschäftsguthabens oder die Deckung eines Fehlbeitrages bei der Genossenschaft steuerlich grundsätzlich nicht auswirkt,

"es sei denn, dass der Geschäftsanteil zu einem Betriebsvermögen gehörte und eine volle Rückzahlung der Einlage beim Ausscheiden nicht erfolgt oder die Einlage verloren ist" (Zülow u.a. 17, S. 284).

Zur einkommen- (körperschaft-) steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen: Zülow u.a. (17, S. 282) stellt fest: "Gewinnanteile aus einer Genossenschaft soweit die Beteiligung nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, sind Einkünfte aus Kapitalvermögen, Kapitalertrag. § 20 EStG bestimmt, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gehören, ferner besondere Entgelte und Vorteile, die neben den Gewinnanteilen oder an deren Stelle gewährt werden. Auch verdeckte Gewinnausschüttungen rechnen dazu. Als verdeckte Gewinnausschüttung gelten nach Abschnitt 65 Abs. 16 KStR auch die Warenrückvergütungen, soweit diese nicht nach § 35 Abs. 2 KStDV abzugsfähig sind." Da die Genossenschaft den Steuerabzug vom Kapitalertrag vornimmt, erhält der Genosse nur 75 % (1) seines Gewinnanteils ausbezahlt oder gutgeschrieben (jedoch Anrechnung des Steuerabzugs auf die Einkommen- (bzw. Körperschaft-)steuerschuld gemäss § 47 EStG).

4.3.3.6 Ergänzung

Es wäre zu begrüssen, wenn die Genossenschaftsbesteuerung künftig dahingehend geändert werden würde, dass auch "Produktionsstätten" als Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften geführt werden könnten, ohne deren steuerliche Begünstigung zu verlieren.

4.3.4 Besteuerung der GmbH & Co.KG

Die GmbH & Co.KG ist, obschon sie aus einer Kapital- und Personengesellschaft besteht, im steuerlichen Sinne eine Personengesellschaft. Bei der GmbH & Co.KG im engeren Sinne sind die Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der GmbH. Wesentlicher Zweck der GmbH & Co. KG ist die Vermeidung der doppelten Besteuerung, von der eine reine Kapitalgesellschaft betroffen wird (bei gleichzeitiger Haftbeschränkung der natürlichen Personen auf ihre Einlagen). Bereits im Jahre 1912 erhielt die GmbH & Co.KG ihre finanzrechtliche Anerkennung. Gemäss eines Urteils des BFH vom 14.3.1961, BStBl III, 363 ist eine GmbH & Co.KG auch dann als Personen- und nicht als Kapitalgesellschaft zu behandeln, "wenn sie bisher einkommensteuerlich als Kapitalgesellschaft behandelt wurde, ohne dass sie dagegen Einwendungen erhoben hat". (Peter, 20, S. 287).

(1) ohne Berücksichtigung der Ergänzungsabgabe

Der häufig auftretenden Ansicht, dass diese Rechtsform besondere steuerliche Vorteile biete, kann nicht generell zugestimmt werden; das hängt sehr wesentlich von der einzelnen Situation ab.

4.3.4.1 Besteuerung bei der Gründung

Es müssen getrennt eine KG und eine GmbH gegründet werden, wobei die Gründungsbesteuerung gleich der einer KG bzw. GmbH ist. Näheres kann darüber in Teil 2 nachgelesen werden.

Gemäss eines Beschlusses des Bundesverfassungsgerichtes vom 2.10.1968 (BStBl 68 II, 762) ist der Ersterwerb von Kommanditanteilen an einer GmbH & Co.KG voll gesellschaftsteuerpflichtig geworden (2,5 %) (20, S. 296), dagegen ist nach neuerem höchstrichterlichem Rechtsspruch Gesellschaftsteuerpflicht für Darlehen von Gesellschaftern an die Gesellschaft nicht gegeben.

4.3.4.2 Die laufende Besteuerung der GmbH & Co.KG

4.3.4.2.1 Einkommen-Körperschaftsteuer

Die GmbH & Co.KG ist als Personengesellschaft nicht einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig; sie bietet demgegenüber der reinen GmbH den Vorteil, dass die Gewinnanteile der Kommanditisten nicht der doppelten Besteuerung unterliegen. Davon werden nur die Gewinne der GmbH betroffen, die man deshalb gewöhnlich so niedrig wie möglich hält. Die Rechtsprechung fordert jedoch einen Mindestgewinn für Risiko und Geschäftsführung der GmbH.

Wesentlich ist bei der GmbH & Co.KG die einheitliche Gewinnfeststellung, die durch das Betriebsfinanzamt vorgenommen wird, wobei der Gewinnanteil der Kommanditisten mit Einkommen-, jener der GmbH mit Körperschaftsteuer belastet wird (der davon ausgeschüttete Teil unterliegt bei den GmbH Gesellschaftern zusätzlich der Einkommensteuer = doppelte Besteuerung!).

"Wird durch eine Betriebsprüfung bei der GmbH festgestellt, dass deren Gewinn zugunsten der KG geschmälert worden und hierdurch eine **v e r d e c k t e G e w i n n a u s s c h ü t t u n g** erfolgt ist, so kann die verdeckte Gewinnausschüttung nach dem Urteil des BFH vom 30.9.64 (BStBl 65 III, 54) nur durch Berichtigung der einheitlichen Gewinnfeststellung erfasst werden. — Der BFH hält mithin eine Erhöhung des Gewinnanteils der GmbH und seine Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung ohne einen

entsprechenden einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid für unzulässig, da § 215 Abs. 2 AO für die Veranlagung der Gesellschafter der KG bindend ist." (Peter, 20, S. 302). GmbH & Co.KG und die Komplementär-GmbH sind zwei selbständige Gesellschaften, die darum auch zwei getrennte Jahresabschlüsse aufstellen müssen.

Die einkommensteuerliche Behandlung der Geschäftsführergehälter der KG ist teils umstritten. Grundsätzlich kann ein GmbH-Geschäftsführer

- sowohl Gesellschafter an der GmbH und KG,
- nur der GmbH,
- nur der KG,
- nicht an der Gesellschaft beteiligt sein (gesellschaftsfremder Geschäftsführer).

Im letzten Fall ergeben sich keine Besonderheiten, d.h. die Geschäftsführereinkünfte unterliegen der Lohnsteuer; seitens der GmbH sind sie abzugsfähige Betriebsausgaben, sofern die GmbH das Gehalt für die KG bezahlt, stellt es bei ihr eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Andererseits muss ihr dann ein entsprechender Gewinnanteil an der KG zugestanden werden (vgl. Ausführungen zum Mindestgewinn).

Nach § 15 Abs. 2 EStG (Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, KG) werden Entgelte für Geschäftsführertätigkeit, Hingabe von Darlehen und von Wirtschaftsgütern zum Gewinn des Gesellschafters gezählt.

4.3.4.2.2 Gewerbsteuer

Die Ausführungen zu diesem Problemkreis lassen keine eindeutige Stellungnahme zu. Es fragt sich, ob die GmbH & Co.KG kraft Rechtsform gewerbsteuerpflichtig ist oder, ob jeweils im Einzelnen die Voraussetzungen zum Gewerbebetrieb geprüft werden müssen. Da die GmbH der wichtigste Gesellschafter der GmbH & Co.KG ist, könnte die Schlussfolgerung gezogen werden - die GmbH ist kraft Rechtsform gewerbsteuerpflichtig - dass dadurch auch die GmbH & Co.KG "kraft Rechtsform" gewerbsteuerpflichtig ist. Nach dem Urteil des BFH vom 1.3.1966 (BFH in BStBl III 1966, S. 171) trifft das dann zu, wenn "eine GmbH alleiniger persönlich haftender Gesellschafter ist" (Sudhoff, 23, S. 613 ff).

Eine andere Meinung vertritt Hesselmann (22, S. 167 ff). Er betrachtet die GmbH & Co.KG, die Landwirtschaft betreibt, als nicht voll gewerbsteuerpflichtig: Gewerbesteuer entsteht nur für den Anteil der GmbH, nicht je-

doch für den Anteil der KG (Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes bei landwirtschaftlicher Betätigung nicht gegeben).

Verschiedene andere Autoren sind der Meinung, dass es sich um einen Verstoß gegen Artikel 3 GG handle, wenn die GmbH & Co.KG steuerrechtlich als eine KG "besonderer Art" angesehen wird. Sie unterscheidet sich von der gewöhnlichen KG lediglich dadurch, dass anstelle einer natürlichen Person eine Kapitalgesellschaft Komplementär ist.

Ohne in diesem Rahmen auf weitere Einzelheiten dieser Fragen eingehen zu können, ist nach Peter (20, S. 319, 323) festzustellen: "In gewerbsteuerlicher Hinsicht ist die GmbH & Co.KG durch die Rechtsprechung des BFH in verschiedenen Punkten ungünstiger gestellt als eine Personengesellschaft."

4.3.4.2.3 Vermögensteuer

Wie einleitend festgestellt wurde, ist die GmbH & Co.KG eine Personengesellschaft; sie ist damit nicht selbständig vermögensteuerpflichtig. Vielmehr werden die Gesellschafter mit dem auf sie verteilten Betriebsvermögen zur Vermögensteuerpflicht herangezogen. Der Einheitswert des Betriebsvermögens der GmbH wird unter Ansatz des Anteils der GmbH an der KG festgestellt. Der Anteil erhöht damit das steuerpflichtige Vermögen der GmbH. Andererseits erhöhen die GmbH-Anteile der Kommanditisten das anteilige Betriebsvermögen dieser Gesellschafter. Der Freibetrag des § 110 Abs. 2 BewG bleibt somit ausser Ansatz. Hierdurch wird die doppelte Besteuerung: Vermögensteuerpflicht der GmbH und Vermögensteuerpflicht der Kommanditisten hinsichtlich ihrer GmbH-Anteile noch verschärft.

4.3.4.2.4 Umsatzsteuer

Im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sind die GmbH & Co.KG und die GmbH Unternehmer. Der Leistungsaustausch zwischen ihnen ist daher grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig.

4.3.4.3 Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters

Die Austrittsbesteuerung entspricht den in 4.2.3.2 (Kapitalgesellschaften) und den in 4.1.3.2 (Personengesellschaften) dargelegten Grundsätzen.

5.0 Besteuerung und Staatsangehörigkeit (oder Wohnsitz)

Bei der Behandlung internationaler Ertragssteuerfälle sind zunächst jeweils folgende vier Fragen zu untersuchen:

- Handelt es sich um beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht?
- Ist nach dem deutschen Steuerrecht das betreffende Steuergut grundsätzlich überhaupt steuerpflichtig?
§ 3 EStG beantwortet dies für Steuerinländer (unbeschränkt Steuerpflichtige)
§ 49 EStG beantwortet dies für Steuerausländer (beschränkt Steuerpflichtige).
- Welche Regelungen sieht das Doppelbesteuerungsabkommen vor, falls mit dem betreffenden anderen Staat überhaupt eines besteht?
- Wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen existiert oder dies nicht eingreift, so ist noch zu prüfen, ob die im Ausland bezahlten Steuern auf die deutschen Steuern angerechnet werden (24, S. 324 ff).

5.1. Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

Der Steuerausländer ist in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, d.h. es wird nur sein in Deutschland erzieltetes Einkommen bzw. sein hier befindliches Vermögen herangezogen.

Der Steuerinländer ist dagegen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig; sein Einkommen und Vermögen aus sämtlichen Ländern der Welt werden bei der Einkommensteuer (und Lohnsteuer), der Körperschaft-, Vermögen- und Erbschaftsteuer herangezogen, falls nicht Doppelbesteuerungsabkommen eingreifen.

Zur persönlichen Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen: Nach dem deutschen Steuerrecht ist bei natürlichen Personen der Wohnsitz entscheidend oder der gewöhnliche Aufenthalt im Inland (Ersatztatbestand). Bei Körperschaftsteuersubjekten ist der Ort der Leitung und bei juristischen Personen als weiteres Anknüpfungsmoment der Sitz massgebend.

Für die Umsatz-, Gewerbe-, Grundsteuer und sonstige Verkehrssteuern werden nur die im Inland liegenden Tatbestände besteuert. Bei diesen reinen Objekt- und Verkehrssteuern spielt die Ansässigkeit der Steuerpflichtigen

keine Rolle.

5.1.1 Zur unbeschränkten Steuerpflicht natürlicher Personen

Steuerinländer (natürliche Personen) sind unbeschränkt steuerpflichtig, "wenn sie im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin (West) einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben" (24, S. 326) (formell ist auch das Gebiet der DDR miteingeschlossen).

Im Gegensatz zum Inlandsbegriff, der nicht in allen Steuergesetzen völlig gleich definiert ist, wird der Begriff des Wohnsitzes in § 13 StAnpG einheitlich festgelegt: "Einen Wohnsitz im Sinne der Steuergesetze hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schliessen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird" (Ähnlichkeit, aber nicht Identität mit dem bürgerlich-rechtlichen Wohnsitzbegriff, vgl. § 7). Es ist im wesentlichen eine Tatbestandswürdigung (Berücksichtigung der tatsächlichen, äusserlich erkennbaren Verhältnisse des jeweiligen Veranlagungszeitraumes), ob die Bedingungen des § 13 StAnpG erfüllt sind. Ein Ehemann hat grundsätzlich dort seinen Wohnsitz, wo seine Familie wohnt, auch dann, wenn er nur zeitweise - oder das ganze Jahr nicht bei ihr ist.

In der Regel stimmt der Wohnsitzbegriff des § 13 StAnpG mit den Doppelbesteuerungsabkommen überein (Ausnahme Schweiz).

"Bei Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten gehen die Abkommen regelmässig davon aus, dass dann der steuerliche Wohnsitz in dem Staat anzunehmen ist, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Ist ein solcher nicht festzustellen, so soll der gewöhnliche Aufenthalt und schliesslich "die Staatsangehörigkeit den Ausschlag geben" (24, S. 330).

Was heisst "gewöhnlicher Aufenthalt"? Dieser Begriff ist das zweite Kriterium für die unbeschränkte Steuerpflicht.

Gemäss § 14 Abs. 1 StAnpG (1) heisst es: "Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Mo-

(1) § 14 Abs. 1 StAnpG soll in der Reform der AO in der Weise geändert werden, dass stets ein Aufenthalt von mehr als sechs Monaten erforderlich ist.

nate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate". Dieser "gewöhnliche" Aufenthalt setzt jedoch keine "ständige" Anwesenheit voraus (24, S. 331).

Hinsichtlich der Aufgabe eines bestehenden gewöhnlichen Aufenthalts zeigt das BFH-Urteil vom 27. Juli 1962 folgendes, was nicht nur für einen deutschen Seemann gilt, sondern auch auf andere Verhältnisse übertragen werden kann: "Bei einem Auslandsaufenthalt eines deutschen Seemanns von mehr als sechs Monaten spricht eine Vermutung dafür, dass er den bisherigen gewöhnlichen Aufenthalt aufgegeben hat. Bei einem Auslandsaufenthalt eines deutschen Seemanns von mehr als einem Jahr kann ein inländischer gewöhnlicher Aufenthalt nur ausnahmsweise angenommen werden." zitiert nach Rädler u.a. (24, S. 334).

Auf die Bestimmungen für Einzel- oder Sonderfälle kann in diesem Rahmen nicht eingegangen werden.

5.1.2. Zur unbeschränkten Steuerpflicht der Körperschaften

Bei den Körperschaften lösen die unbeschränkte Steuerpflicht Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland oder in West-Berlin aus (Sitz und Geschäftsleitung sind gleichberechtigt).

Der Sitz (§ 15 Abs. 3 StAnpG): "Den Sitz im Sinn der Steuergesetze hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesellschaftsvertrag, Vereinssatzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort, an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder die Verwaltung geführt wird."

Rädler u.a. stellen fest, dass sich die Tragweite des Sitzes als steuerliches Anknüpfungsmoment daran zeigt: "Jede juristische Person, die durch Eintragung in ein inländisches Register entstanden ist, unterliegt ohne weiteres der unbeschränkten Steuerpflicht" (24, S. 228). Fraglich dürfte es sein, ob eine nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft, die als Sitz einen Ort der BRD angibt, den Begriff des Sitzes gemäss § 15 Abs. 3 StAnpG entspricht.

Ort der Geschäftsleitung: Dieser ist bei Körperschaften dann wesentlich, wenn sie:

- ihren Sitz im Ausland haben,
- oder der Sitz nicht feststellbar ist.

Nach § 15 Abs. 1 StAnpG heisst es: "Geschäftsleitung im Sinne der Steuergesetze ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung." Zur Präzisierung dieser Definition ist eine gründliche Kenntnis der einschlägigen Rechtsprechung nötig, auf die hier nicht eingegangen werden kann (24, S. 339 ff). Dabei darf gesellschaftliche Machtwirkung (beherrschender Aktionär oder Gesellschafter) nicht als geschäftliche Oberleitung gesehen werden. Das gilt prinzipiell auch für das Verhältnis zweier Gesellschaften: einer beherrschenden und einer beherrschten. Es verschiebt sich dabei nicht automatisch der Ort der Geschäftsleitung von der beherrschten zur beherrschenden Gesellschaft (Urteil vom 9. August 1957 BStBl 1957 III, S. 341).

Abschliessend sei noch kurz einiges zu den Doppelbesteuerungsabkommen gesagt, die leider trotz jahrzehntelanger Bemühungen immer noch ziemlich unterschiedlich gestaltet sind (Hoffnung auf weitere Verbreitung des OECD-Musterabkommens). Die häufigste Ursache für die Doppelbesteuerung besteht darin, dass sowohl der Wohnsitzstaat als auch der Quellenstaat ein bestimmtes Besteuerungsgut zu besteuern beanspruchen. Daneben könnte es aber auch sein, dass ein Steuerpflichtiger nach den Steuergesetzen mehrerer Staaten unbeschränkt steuerpflichtig wird. Diese Ursachen der Doppelbesteuerung zu beseitigen ist Aufgabe und Inhalt entsprechender Abkommen, die internationale Staatsverträge sind; sie werden durch das Transformationsgesetz (Art. 59 Abs. 2 GG) Bestandteil deutschen Rechts (24, S. 346 ff).

Die BRD hat mit sämtlichen EWG-Mitgliedsländern Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen (Einzelheiten siehe in den Doppelbesteuerungsabkommen).

5.2 Zusammenfassung zum Problemkreis: Besteuerung und Staatsangehörigkeit (oder Wohnsitz)

Eine natürliche Person mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt im Ausland ist Steuerausländer und damit in der BRD beschränkt steuerpflichtig (1). Eine natürliche Person mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland, die sich an einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland beteiligt, ist in der BRD grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig, d.h. es werden ihre gesamten In- und Auslandseinkünfte besteuert. Besteht zwischen der BRD und dem betreffenden anderen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen, so wird für die Anwendung des DBA der steuerliche Wohnsitz in dem Staat angenommen,

(1) Er wird aber zum Steuerinländer (unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der BRD hat.

wo sich der Schwerpunkt der Lebensinteressen dieses Gesellschafters befindet (wenn nicht feststellbar, dann entscheidet der gewöhnliche Aufenthalt, d.h. wo einer nicht nur vorübergehend verweilt, zuletzt die Staatsangehörigkeit). Im übrigen kommt es auf die Staatsangehörigkeit grundsätzlich nicht an.

Bei den Körperschaften ist der Ort der Geschäftsleitung und ausserdem bei den juristischen Personen der Sitz dafür massgebend, ob beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt. Eine in Deutschland eingetragene juristische Person ist unbeschränkt steuerpflichtig, auch wenn sie im Ausland tätig ist und dort den Ort der Leitung hat. Es fragt sich allerdings, ob eine nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft, die als Sitz die BRD wählt, unbeschränkt steuerpflichtig wird.

Eine Körperschaft, die im Ausland ihren Sitz hat, aber in der BRD tätig ist, wird dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn ihre Geschäftsleitung d.h. der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung in der BRD liegt.

6.0 Möglichkeiten des steuerlichen Ausgleichs bei gleichzeitigen Gewinnen und Verlusten durch Tätigkeit im Einzelbetrieb bzw. bei Kooperation

Wie schon in 3.2.2.2.2 ausgeführt, besteht die Möglichkeit, bei der Berechnung der Gesamteinkünfte nicht nur die Betriebsausgaben und Werbungskosten zu berücksichtigen, sondern auch die Verluste auszugleichen, vorausgesetzt, es handelt sich um Einkünfte desselben Veranlagungszeitraumes.

Das Einkommen eines Wirtschafts- oder Kalenderjahres besteht aus der Summe der sieben Einkunftsarten (siehe 3.2.2.2.1, bei denen die Gewinne und Verluste gegeneinander aufgerechnet werden können (= Verlustausgleich)).

In § 10 d EStG wird dagegen der Verlustabzug geregelt: "Steuerpflichtige, die Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 aufgrund ordnungsgemässer Buchführung ermitteln, können die Verluste der fünf vorangegangenen Veranlagungszeiträume aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen, soweit ihnen ein Ausgleich oder Abzug der Verluste in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen möglich war" (§ 4 Gewinnbegriff im allgemeinen; § 5 Gewinn bei Vollkaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden).

Zusammenfassend lässt sich feststellen: Grundsätzlich besteht also sowohl die Möglichkeit des Verlustausgleichs als auch des Verlustabzugs. Wenn ein Landwirt nur Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezieht, z.B. teils aus seinem eigenen Betrieb, teils aus einer landwirtschaftlichen Kooperation, die zu einer anderen Einkunftsart gehört (Kapitalgesellschaft), dann besteht für ihn die Möglichkeit des Verlustausgleichs zwischen den verschiedenen Einkommensarten und des Verlustabzugs (Verlustvortrag), wenn er in einem der vorausgegangenen fünf Jahre einen Verlust zu verzeichnen hat.

In der Bundesrepublik werden Beihilfen der öffentlichen (nationalen und internationalen) Stellen bei der Besteuerung von Rechts- oder Gesellschaftsformen, die auf landwirtschaftliche Kooperationen angewendet werden, steuerlich nicht berücksichtigt. So werden also z.B. die den Erzeugergemeinschaften gewährten staatlichen Beihilfen durch die Besteuerung zum Teil wiederum vom Staat nachträglich eingezogen.

T E I L 3

7. Die Besteuerung ausgewählter Gesellschaftsformen anhand von Beispielen

Die Ergebnisse der Steuerberechnungen sind in den folgenden Übersichten zusammengestellt, die in den Spalten die Gesellschaftsformen und in den Zeilen die einzelnen Steuerarten enthalten.

Steuerarten, die in den verschiedenen "Lebensphasen" einer Gesellschaftsart überhaupt nicht zur Debatte stehen, enthalten in den betreffenden Spalten keinen Vermerk. Wenn jedoch grundsätzlich Steuerpflicht vorliegt, aber aufgrund der spezifischen Umstände des betreffenden Falles keine Steuer erhoben wird, bzw. die Freibeträge grösser sind als die zu entrichtende Steuer, dann ist dies in entsprechender Weise festgehalten.

Bezüglich der Gründungskosten, die eigentlich nicht in einen Steuerbelastungsvergleich gehören, ist das Folgende zu sagen: Im allgemeinen entstehen drei Kostenarten (Beurkundung des Gesellschaftsvertrages und der Handelsregistereintragung durch den Notar, Eintragungsgebühr beim Handelsregister). Die dafür in den Übersichten I-VII angegebenen Kosten sind Richtgrössen, die voraussetzen, dass jeweils sämtliche Unterzeichnungspflichtige gleichzeitig beim Notar erscheinen. Grundsätzlich ist die Gebühr für die notarielle Beurkundung der Eintragung der Gesellschaft ins Handelsregister die Hälfte der Eintragungsgebühr beim Handelsregister.(1)

(1) Die detaillierten Berechnungen sind in der Anlage übernommen.

7.1 Besteuerung einer Maschinengemeinschaft (Übersicht 1)

Es ist unschwer zu erkennen, dass bei einer gemeinsamen Maschinenbenutzung die höchste Steuerlast der nichtrechtsfähige Verein zu tragen hat, gefolgt von der GmbH. Beide Gesellschaftsformen haben bei der Gründung Kapitalverkehrssteuer (Gesellschaftssteuer) zu entrichten (1.874,— DM (507,9 RE)), die bei der BGB-Gesellschaft und Genossenschaft nicht anfällt. Der entscheidende Belastungsfaktor ist jedoch die Körperschaftsteuer, die beim nichtrechtsfähigen Verein 49 % des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes ausmacht (6.419,— DM (1.739,6 RE)), während sie bei der GmbH aufgrund des sogenannten gespaltenen Normaltarifs (15 % für ausgeschüttete, 51 % für nichtausgeschüttete Gewinne) bedeutend geringer ist. Die dadurch verminderten Gewinnanteile der Gesellschafter führen zu einer Reduzierung der Einkommen- und Kirchensteuer, die aber gegenüber jener im Fall der BGB-Gesellschaft oder Genossenschaft nur unbedeutend ist. Wie aus den Fussnoten in Spalte 3 und 4 zu ersehen ist, ermässigt sich die Körperschaftsteuer bei den körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftsarten im Gründungsjahr, bedingt durch den Abzug der Gesellschaftsteuer vom körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn.

Eine zusätzliche Belastung entsteht dem nichtrechtsfähigen Verein und der GmbH durch die Vermögensteuer, die in diesem Fall allerdings nicht hoch ist (160,— DM (43,3 RE) bzw. 200,— DM (54,2 RE)).

Die hohe Einkommensteuerbelastung im Fall des Einzelunternehmens mit 4.324,— DM (1.171,81 RE) resultiert aus der Annahme, dass neben den Gesamteinkünften aus der Maschinenhaltung auch noch die bei anderen Gesellschaftsarten unterstellten Einkünfte aus der Landwirtschaft hinzukommen (siehe I.4.2.1).

Nicht übersehen werden darf, dass beim Austritt eines Gesellschafters dann keine Einkommens- und Kirchensteuer zu entrichten ist, wenn sein veräußertes Anteil nicht aus dem Betriebs- sondern dem Privatvermögen stammt oder der Buchwert zugrunde liegt. Beim Eintritt eines Gesellschafters, der grundsätzlich nur Bar-, nicht aber Sacheinlagen einbringt (bei der Genossenschaft Sacheinlagen unmöglich!) entsteht keine Einkommensteuer.

	G e s e l l s c h a f t s a r t				
	1 Einzelunternehmen	2 BGB-Gesellschaft	3 Nichtrechtsfähiger Verein	4 GmbH	5 Landw.Nutzungs-u.Verwertungsgenossensch.
1. Gründungskosten (Registrierung etc.) Notarielle Vertragsbeurkundung (Gesell.Vertr.) Notarielle Beurkundung d.Handelsreg.,Anmeldg. Registereintragung		Schriftlicher Vertrag nicht Pflicht	Schriftlicher Vertrag nicht Pflicht ca. 120,-- (32,5) ca. 250,-- (67,8)	ca. 400,-- (108,4) ca. 120,-- (32,5) ca. 240,-- (65,0)	ca. 400,-- (108,4) ca. 120,-- (32,5) ca. 240,-- (65,0)
2. Gründungsbesteuerung					
Körperschaftsteuer			keine: wenn Bareinlage	keine: wenn Bareinlage	keine: wenn LNVG (1)
Einkommensteuer des einz. Gesellschafters	keine	keine: wenn Bareinlage	keine: wenn Bareinlage	keine: wenn Bareinlage	keine: wenn Bareinlage (Sacheinlage unmöglich)
Kirchensteuer	keine				
Gewerbesteuer		keine: da Steuerbefreiung (1)	keine: da Steuerbefreiung (1)	keine: da Steuerbefreiung (1)	keine: wenn LNVG (1)
Mehrwertsteuer d.Gesellschaft bzw.Einzel-u.	keine	keine	keine	keine	keine: wenn LNVG (1)
Mehrwertsteuer d.einzelnen Gesellschafters		keine: wenn Bar-od.Grundst.-Einlage	keine: wenn Bar-od.Grundst.Einlage 1874,(507,9)	keine: wenn Bar- od.Grundst.Einlage 1874 (507,9)	keine: wenn Bareinlage (Grundstücks- einlage unmöglich)
Kapitalverkehrssteuer (Gesellschaftsteuer)					
3. Laufende Besteuerung					keine: wenn Bareinl.od.aus Privat- vermögen
Körperschaftsteuer			6419,-- (2) (1.739,6)	3070,-- (832)	keine: wenn LNVG (1)
Einkommensteuer d.einzelnen Gesellschafters	4.324,-- (1.171,81)	2.096,-- (568,--)	1.880,-- (509,5)	1.960,-- (531,2)	2.040,-- (552,8)
davon Einkommensteuer f.Gewinnanteil (2)					
Kirchensteuer	345,92 (93,75)	167,68 (45,4)	150,40(40,8)	156,80 (42,49)	163,2 (44,22)
davon Kirchensteuer f.Gewinnanteil					
Gewerbesteuer	1.197,-- (324,39)	keine: da Steuerbefreiung	keine: da Steuerbefreiung	keine: da Steuerbefreiung	keine: wenn LNVG (1)
Mehrwertsteuer	[984,-- (266,70)]	[984,-- (266,70)]	[984,-- (266,70)]	[984,-- (266,70)]	[984,-- (266,70)]
Vermögensteuer der Gesellschaft			160,-- (43,3)	200,-- (54,2)	keine: wenn LNVG (1)
Vermögensteuer des Gesellschafters	keine: da Freibeträge	keine: da Freibeträge	keine: da Freibeträge	keine: da Freibeträge	keine: da Freibeträge
Grundsteuer	nicht berechenbar	keine: bezahlt Dritter (Annahme)	keine: bezahlt Dritter (Annahme)	keine: bezahlt Dritter (Annahme)	keine: bezahlt Dritter (Annahme)
4. Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters ⁽³⁾					
Einkommensteuer d.einzelnen Gesellschafters	keine	keine: da Freibetrag	keine: wenn Anteil	keine: wenn Anteil aus	keine
Kirchensteuer		keine	keine: aus Privatvermögen	keine: Privatvermögen	keine
Gewerbesteuer		keine	keine	keine	keine
Mehrwertsteuer	2.932,-- (794,6)	keine: wenn Barabfindung	keine: wenn Barabfindung	keine: wenn Barabfindung	keine

(1) bzw. Vereins- oder Genossenschaftsregister-Eintragung

(2) Steuersatz basiert auf Gesamteinkommen

(3) oder Auflösung des Einzelunternehmens

(1) Erst der laufende Gewerbebetrieb wird besteuert

(1) Erst der laufende Gewerbebetrieb wird besteuert

(2) im Gründungsjahr 5500(1490,5)

(1) Erst der laufende Gewerbebetrieb wird besteuert

(2) im Gründungsjahr 2631 (713)

(1) Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft

7.2 Besteuerung der Schweinemastgemeinschaft (Übersicht 2)

Analog gilt auch für diesen Fall das in 7 und 7.1 Gesagte. Prinzipiell neu ist an diesem Untersuchungsbeispiel, dass die GmbH & Co.KG sowie eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft zum Steuerbelastungsvergleich herangezogen werden.

Obschon die GmbH & Co.KG grundsätzlich wie eine Personengesellschaft (KG) besteuert wird, hat sie - wie die Kapitalgesellschaften - in gleicher Höhe Gesellschaftsteuer zu entrichten (2.884,— DM (781,57 RE)). Allerdings genießt sie den Vorzug, nur für den GmbH-Anteil der Körperschaftsteuer zu unterliegen (531,— DM (143,9 RE) statt 6.070,— DM (1.644,99 RE)).

Die geringere Gewerbesteuer der Kapitalgesellschaften gegenüber der GmbH & Co.KG entsteht im wesentlichen dadurch: die Entlohnung der beiden mitarbeitenden Gesellschafter (11.070,— DM (3.000,— RE)) ist bei juristischen Personen eine abzugsfähige Betriebsausgabe, nicht aber bei Personengesellschaften.

Unter den in diesem Modell gegebenen Voraussetzungen kann keine landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft gegründet werden, die steuerlich sehr begünstigt ist (vgl. Übersicht 1). Es bleibt damit nur die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die 49 % Körperschaftsteuer zu entrichten hat (9.456,— DM (2.562,6 RE)) und ausserdem voll vermögenssteuerpflichtig ist (760,— DM (205,96 RE)), während bei der GmbH & Co.KG nur die GmbH zur Vermögensteuer herangezogen wird (200,— DM (54,2 RE)). Allerdings bietet die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft den Vorteil, dass bei ihrer Gründung keine Gesellschaftsteuer anfällt und dass sie sogenannten Rückvergütungen (Überschüsse aus dem Mitgliedergeschäft) steuerlich als Betriebsausgaben abziehen kann.

Die Grunderwerb-, Umsatz- und Grundsteuer sind von der Gesellschaftsart unabhängig.

Die steuerlich günstigsten Gesellschaftsarten sind eindeutig die BGB- und die Kommanditgesellschaft.

Das Einzelunternehmen hat in diesem Beispiel die Gesamteinkünfte aus der Schweinehaltung.

	Gesellschaftsart				
	1 Einzelunternehmen	2 BGB- u. Kommanditgesellschaft	3 Kapitalgesellschaften (GmbH, AG)	4 GmbH & Co.KG	5 Erwerbs-u. Wirtschaftsgenossenschaft
1. Gründungskosten (Registrierung etc.)					
Notarielle Vertragsbeurkundung (Gesellschaftsvertrag)		bei KG: schriftl. Vertrag nicht Pflicht	AG-Gründung unmöglich, da zu geringe Eigenkapitalbasis	GmbH GmbH & Co.KG schriftl. Vertr. nicht Pflicht bei KG	
Notarielle Beurkundung d. Handelsregister-Anmeldung ¹⁾		ca. 270,- (73,2)	ca. 850,- (230,4)	sonst ca. 800 (216,8)	ca. 850,- (230,4)
Registereintragung		ca. 540,- (146,3)	ca. 210,- (56,9)	ca. 40,- (10,8) ca. 270,- (73,2)	ca. 210,- (56,9)
			ca. 420,- (113,8)	ca. 80,- (21,7) ca. 540,- (146,3)	ca. 420,- (113,8)
2. Gründungsbesteuerung					
Körperschaftsteuer			keine: wenn Bareinlage	keine: wenn Bareinlage	keine
Einkommensteuer des einzelnen Gesellschafters	keine	keine: wenn Bareinlage	keine: wenn Bareinlage	keine: wenn Bareinlage	keine: wenn Bareinlage (Sacheinlage unmöglich)
Kirchensteuer					
Gewerbesteuer		keine ²⁾	keine ¹⁾	keine ⁴⁾	keine ¹⁾
Mehrwertsteuer d. Gesellschaft bzw. Einzelunternehmen	keine		keine	keine	keine
Mehrwertsteuer des einzelnen Gesellschafters		keine: wenn Bar-od. Grundst.-Einlage	keine: wenn Bar-od. Grundst.-Einlage	keine: wenn Bar-od. Grundst.-Einlage	keine: wenn Bareinlage (Grundst.-Einlage unmöglich)
Grundwerbsteuer	323,- (87,5)	323,- (87,5)	323,- (87,5)	323,- (87,5)	323,- (87,5)
Kapitalverkehrssteuer (Gesellschaftsteuer)			2.884,- (781,57)	2.884,- (781,57)	
3. Laufende Besteuerung					
Körperschaftsteuer			6.070,- ²⁾ (1.644,89)	531,- ¹⁾ (143,9)	9.456,- (2.562,60)
Einkommensteuer des einzelnen Gesellschafters	3.284,- (890,-)	4.100,- (1.111,1)	3.794,- (1.028,-)	4.070,- (1.102,98)	3.694,- (1.001,08)
davon Einkommensteuer für Gewinnanteil ²⁾					
Kirchensteuer	262,72 (71,2)	328,- (88,9)	303,52 (82,3)	325,6 (88,23)	295,52 (80,09)
davon Kirchensteuer für Gewinnanteil					
Gewerbesteuer	3.502,- (949,05)	4.950,- (1.341,5)	3.620,- (981,03)	4.950,- (1.341,5)	5.075,- (1.375,34)
Mehrwertsteuer	[3.236,- ¹⁾ (877,-)]	[3.236,- ³⁾ (877,-)]	[3.236,- ³⁾ (877,-)]	[3.236,- ²⁾ (877,-)]	[3.236,- ²⁾ (877)]
Vermögenssteuer der Gesellschaft	310,- (84,01)		760,- (205,96)	200,- ³⁾ (54,2)	760,- (205,96)
Vermögenssteuer des Gesellschafters		keine: da Freibeträge	keine: da Freibeträge	keine: da Freibeträge	keine: da Freibeträge
Grundsteuer	627,- (170,-)	627,- (170,-)	627,- (170,-)	627,- (170,-)	627,- (170,-)
4. Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters³⁾					
Einkommensteuer des einzelnen Gesellschafters	keine: da Freibetrag	keine: da Freibetrag	keine: { wenn Anteil aus	keine: { wenn Anteile aus	keine: { wenn Anteile aus
Kirchensteuer	keine: da Freibetrag	keine	keine: { Privatvermögen	keine: { Privatvermögen	keine: { Privatvermögen
Gewerbesteuer		keine	keine	keine	keine
Mehrwertsteuer	[12.291,- (3.330,89)]	keine: wenn Barabfindung	keine: wenn Barabfindung	keine: wenn Barabfindung	keine: wenn Barabfindung
Grundwerbsteuer		keine	keine	keine	keine

1) bzw. Vereins- oder Genossenschaftsregister
 2) Steuersatz basiert auf Gesamtkosten
 3) oder Auflösung d. Einzelunternehmens

1) Rückzahlungsanspruch im Gründungsjahr 2779,- (753,12)

1) bei Grundbesitz ja, dann ca. 800,- (216,8)

2) Gründungsvorg. nicht besteuert
 3) Rückzahlungsanspr. i. Gründungsj. 2779,- (753,12)

1) Gründungsvorg. nicht besteuert
 2) im Gründungsj. 5395,- (1462,-)
 3) Rückzahlungsanspr. i. Gründungsj. 2779,- (753,12)

1) GmbH 2779,- (753,12)
 2) Rückzahlungsanspr. i. Gründungsj.
 3) GmbH
 4) Gründungsvorgang nicht besteuert

1) Gründungsvorg. nicht besteuert
 2) Rückzahlungsanspr. i. Gründungsj. 2.779,- (753,12)

7.3 Besteuerung einer gemeinsamen Milchviehhaltung (Übersicht 3)

Dieser Kooperationsfall, für den analog die allgemeinen Hinweise in 7 und 7.1 gelten, stellt einen landwirtschaftlichen Betrieb dar, der nicht die Voraussetzungen für die Eintragung ins Handelsregister besitzt. Die Gründung einer GmbH & Co.KG ist damit nicht möglich. Nach dem geltenden Genossenschaftsgesetz bietet dieser Modellfall auch nicht die Voraussetzungen zur Gründung einer landwirtschaftlichen Nutzungs- oder Verwertungsgesellschaft, die Körperschaft-, gewerbe- und vermögensteuerfrei wäre.

Aus den gleichen, wie bereits in Übersicht 2 genannten Gründen, hat die Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft mehr als doppelt so viel Körperschaftsteuer zu bezahlen wie die Kapitalgesellschaften. Ihr Vorteil ist wiederum der Wegfall der Gesellschaftsteuer.

Berücksichtigt man nur die Steuerbelastung, so ist die BGB-Gesellschaft die günstigste Lösung; aufgrund der höheren Gewinnanteile verursacht sie beim einzelnen Gesellschafter jedoch eine höhere Einkommen- und Kirchensteuerbelastung.

Scheidet ein BGB-Gesellschafter aus, so ist er gegenüber den Gesellschaftern anderer Gesellschaftsarten schlechter gestellt (Mitunternehmer!), wenn deren Anteile aus dem Privatvermögen stammen. Das gilt auch für die anderen Modellfälle.

	Gesellschaftsart				5 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossensch.
	1 Einzelunternehmen	2 BGB- und Kommandit-Gesellschaft	3 Kapitalgesellschaften (GmbH, AG)	4 GmbH & Co.KG	
1. Gründungskosten (Registrierung etc.)					
Notarielle Vertragsbeurkundung (Gesell.-Vertrag)		bei KG: Schriftl. Vertrag nicht Pflicht	ca. 2.800,- (704,6)	wegen fehlender handelsrechtlicher Voraussetzungen Gründung unmöglich (Umsatz unter 300.000,-, daher keine Eintragung in das Handelsregister).	ca. 2.800,- (704,6)
Notarielle Beurkundung d. Handelsreg. Anmeldung ¹⁾		ca. 600,- (162,6)	ca. 640,- (173,4)		ca. 640,- (173,4)
Registereintragung		ca. 1.200,- (325,2)	ca. 1.280,- (346,9)		ca. 1.280,- (346,9)
2. Gründungsbesteuerung					
Körperschaftsteuer			keine		keine
Einkommensteuer d. einzeln. Gesellschafters (für Veräußerungsgewinn)	keine	keine: wenn aus Betriebsvermögen und gleiche Einkunftsart	338,- (91,6)		338,- (91,6)
Kirchensteuer			27,04 (7,33)		27,04 (7,33)
Gewerbesteuer					
Mehrwertsteuer d. Gesellschaft bzw. Einzel-U.	keine Steuerzahllast	keine Steuerzahllast, wenn nicht Regelbesteuerung	keine Steuerzahllast, wenn nicht Regelbesteuerung		keine Steuerzahllast, wenn nicht Regelbesteuerung
Mehrwertsteuer d. einz. Gesellschafters					
Grunderwerbsteuer	1.782,- (482,93)	1.782,- (482,93)	1.782,- (482,93)		1.782,- (482,93)
Kapitalverkehrsteuer (Gesellschaftsteuer)			8.303,- (2.250,1)		
3. Laufende Besteuerung					
Körperschaftsteuer			3.522,- ¹⁾ (954,47)		7.364,- (1.995,66)
Einkommensteuer d. einz. Gesellschafters	2.760,- (748,-)	2.760,- (748,-)	2.532,- (686,18)		2.532,- (686,18)
davon Einkommensteuer f. Gewinnanteil					
Kirchensteuer	220,8 (59,84)	220,8 (59,84)	202,56 (54,89)		202,56 (54,89)
davon Kirchensteuer f. Gewinnanteil					
Gewerbesteuer	keine: da Landwirtschaft	keine: da Landwirtschaft	8.522,- (2.309,49)		8.522,- (2.309,49)
Mehrwertsteuer	keine Steuerzahllast	keine Steuerzahllast	keine Steuerzahllast		keine Steuerzahllast
Vermögensteuer der Gesellschaft		keine: da Freibeträge	200,- ²⁾ (54,2) 500,- ³⁾ (135,5)		
Vermögensteuer des Gesellschafters					
Grundsteuer	1.294,- (350,88)	1.294,- (350,88)	2.240,- (607,05)		2.240,- (607,05)
4. Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters²⁾					
Einkommensteuer d. einz. Gesellschafters ³⁾	2.187,- (592,7)	2.922,- (791,9)	keine: } wenn Anteil aus Privatvermögen		keine: } wenn Anteil aus Privatvermögen
davon Einkommensteuer f. Veräußerungsgewinn			keine: } wenn Anteil aus Privatvermögen		keine: } wenn Anteil aus Privatvermögen
Kirchensteuer	174,96 (47,41)	233,76 (63,3)			
davon Einkommensteuer f. Veräußerungsgewinn					
Gewerbesteuer		keine	keine		keine
Mehrwertsteuer	keine Steuerlast, wenn	keine: wenn Barabfindung	keine: wenn Barabfindung		keine: wenn Barabfindung
Grunderwerbsteuer	nicht Regelbesteuerung	keine	keine		keine

1) bzw. Vereins- oder Genossenschaftsregister
 2) oder Auflösung des Einzelunternehmens
 3) Steuersatz basiert auf Gesamteinkommen

1) im Gründungsj. 1.576,- (427,1)
 2) GmbH
 3) AG

7.4 Besteuerung der Betriebsfusion (Übersicht 4)

Die vorläufige Kommentierung dieser Ergebnisse lässt sich deshalb kurz fassen, weil sich die steuerliche Überlegenheit der BGB-Gesellschaft gegenüber den Kapitalgesellschaften bereits in den vorausgegangenen Beispielen wiederholt gezeigt hat.

	Gesellschaftsart				
	1 Einzelunternehmen	2 BGB-Gesellschaft	3 Kapitalgesellschaften (GmbH, AG)	4 GmbH & Co.KG	5 Erwerbs- u. Wirtschaftsgenossenschaft
1. Gründungskosten (Registrierung etc.)					
Notarielle Vertragsbeurkundung (Gesell.Vertrag)		Schriftlicher Vertrag nicht Pflicht	ca. 5.000,- ²⁾ (1.355,-)	Analog zu dem in Übersicht 3 dargestellten Fall fehlen auch hier die handelsrechtlichen Voraussetzungen zur Gründung einer GmbH & Co.KG	Genossenschaftsgründung nicht möglich (nur 5 statt 7 Mitglieder)
Notarielle Beurkundung d.Handelsreg.Anmeld. ¹⁾			ca. 1.200,- (325,20)		
Registereintragung			ca. 2.400,- (650,40)		
2. Gründungsbesteuerung					
Körperschaftsteuer			keine		
Einkommensteuer d.einzeln.Gesellschafter	keine: wenn Buchwerteinbringung	keine: wenn Buchwerteinbringung	keine: wenn Bareinlage (ausser Boden)		
Kirchensteuer					
Gewerbesteuer					
Mehrwertsteuer d.Gesellsch.bzw.Einzel-Ü.	keine Steuerzahllast	keine: da Landwirtschaft	keine Steuerzahllast		
Mehrwertsteuer d. einzelnen Gesellschafter		keine: da Befreiung	44.280,- (12.000,-)		
Grunderwerbsteuer					
Kapitalverkehrssteuer (Gesellschaftsteuer)			34.594,- (9.375,1)		
3. Laufende Besteuerung					
Körperschaftsteuer			6.652,- ¹⁾ (1.802,71)		
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	5.678,- (1.538,7)	2.142,- (580,5)	1.254,- (339,84)		
davon Einkommensteuer f.Gewinnanteil					
Kirchensteuer	454,24 (123,1)	171,36 (46,44)	100,32 (27,19)		
davon Kirchensteuer f.Gewinnanteil					
Gewerbesteuer	keine: da Landwirtschaft	keine: da Landwirtschaft	7.040,- (1.907,86)		
Mehrwertsteuer	keine Steuerzahllast	keine Steuerzahllast	keine Steuerzahllast		
Vermögensteuer der Gesellschaft		keine: da Freibeträge	1.430,- (387,53)		
Vermögensteuer d. Gesellschafter	630,- (170,73)				
Grundsteuer	8.344,- (2.261,25)	8.344,- (2.261,25)	8.344,- (2.261,25)		
4. Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafter ¹⁾					
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	2.487,- (673,98)	2.455,- (665,31)	keine: wenn Anteil aus Privatvermögen		
davon Einkommenst.f.Veräusserungsgewinn ²⁾		572,90 (155,30)			
Kirchensteuer	198,96 (53,92)	196,40 (53,22)			
davon Kirchensteuer f.Veräusserungsgewinn		45,81 (12,41)			
Gewerbesteuer	keine		keine		
Mehrwertsteuer	keine Steuerzahllast, wenn nicht Regelbesteuerung		keine		
Grunderwerbsteuer			keine		

1) bzw. Vereins- oder Genossenschaftsregister

2) Steuersatz basiert auf Gesamteinkommen

1) oder Auflösung d. Einzelunternehmens

1) keine Körperschaftsteuer im Gründungsjahr

2) Prüfung gem.Grundstücksverkehrsgesetz ca 1.200,- (325,2)

7.5 Besteuerung eines gemeinsamen Schlachthofes (Eigentum)
(Übersicht 5)

Es ist unschwer zu erkennen, dass die landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaft steuerlich die günstigste Lösung darstellt. Die GmbH und AG unterscheiden sich nur in der Vermögensteuer.

Übersicht 5

Besteuerung eines gemeinsamen Schlachthofes (Eigentum) unter verschiedenen

Rechtsformen in DM bzw. RE (RE in Klammern)

	G e s e l l s c h a f t s a r t		
	1 GmbH	2 AG	3 Verwertungsgenossenschaft
<u>1. Gründungskosten (Registrierung)</u>			
Notarielle Vertragsbeurkundung (Gesell.Vertr.)	ca.18.100,-(4905,15) ¹⁾	ca.18.100,-(4905,15) ¹⁾	ca.18.100,-(4965,15) ¹⁾
Notarielle Beurkundung d.Handesreg.Anmeldg. ¹⁾	ca. 800,-(216,8) ²⁾	ca. 800,-(216,8) ²⁾	ca. 800,-(216,8) ²⁾
Registereintragung	ca. 9.050,-(2452,57)	ca. 9.050,-(2452,57)	ca. <100,-(<27,1) ³⁾
<u>2. Gründungsbesteuerung</u>			
Körperschaftsteuer	keine	keine	keine (wenn VG ⁴⁾)
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	keine: da Bareinlage	keine: da Bareinlage	keine: wenn Bareinlage (Sacheinlage unmöglich)
Kirchensteuer	keine: da Bareinlage	keine: da Bareinlage	
Gewerbsteuer			
Mehrwertsteuer der Gesellschaft			
Mehrwertsteuer d.einz.Gesellschafter			
Kapitalverkehrsteuer	5.535,-(1.500,-)	5.535,-(1.500,-)	
Gründerwerbsteuer	264.758,-(71750,13)	264.758,-(71750,13)	264.758,-(71750,13)
<u>3. Laufende Besteuerung</u>			
Körperschaftsteuer	156.115,-(42307,58)	156.115,-(42307,58)	keine: wenn VG ⁴⁾
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	nicht berechenbar	nicht berechenbar	nicht berechenbar
Kirchensteuer	nicht berechenbar	nicht berechenbar	nicht berechenbar
Gewerbsteuer	keine: da Befreiung	keine: da Befreiung	keine: wenn VG ⁴⁾
Mehrwertsteuer	[208.158,- ³⁾ (56411,-)]	[208.158,- ³⁾ (56411,-)]	[208.158,- ⁵⁾ (56411,-)]
Vermögensteuer der Gesellschaft	200,- (54,20)	500,- (135,50)	keine: wenn VG ⁴⁾
Grundsteuer	7.840,- (2124,66)	7.840,- (2124,66)	7.840,- (2124,66)
<u>4. Besteuerung beim Austritt e.Gesellschafter</u>			
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	keine: } wenn Anteil aus	keine: } wenn Anteil aus	keine: } wenn Anteil aus
Kirchensteuer	keine: } Privatvermögen	keine: } Privatvermögen	keine: } Privatvermögen
Gewerbsteuer			
Mehrwertsteuer			
Gründerwerbsteuer			
1) bzw. Vereins- oder Genossenschaftsregister	1) ohne Schreibgebühren u.ohne Mehrwertsteuer, gleichzeitige Anwesenheit aller Gesellschafter vorausgesetzt. 2) als Höchstgeschäftswert wird 1 Million angesetzt. 3) Erstattungsanspruch an das Finanzamt (1.Jr.) 790.008,-(214.094)	1) wie in Spalte 1 2) wie in Spalte 1 3) Erstattungsanspruch an das Finanzamt (1.Jahr)(wie in Spalte 1)	1) wie in Spalte 1 2) wie in Spalte 1 3) nur Auslagen für Veröffentlichung d. Eintragung 4) Verwertungsgenossensch. 5) Erstattungsanspruch (1.Jahr)(wie in Spalte 1)

7.6 Besteuerung einer gemeinsamen Schlachthofbenutzung (Miete)
(Übersicht 6)

In diesem Fall handelt es sich um einen steuerlichen Vergleich zwischen der GmbH und Nutzungsgenossenschaft, der jedoch dadurch beeinträchtigt wird, dass einige wesentliche Steuern wegen fehlender Modellangaben nicht berechnet werden konnten.

Übersicht 6

Besteuerung einer gemeinsamen Schlachthof-Benutzung (Miete) unter verschiedenen Rechtsformen in DM bzw. RE (RE in Klammern)

	G e s e l l s c h a f t s a r t		
	1 GmbH	2 AG	3 Nutzungsgenossenschaft
1. <u>Gründungskosten</u>			
Notarielle Vertragsbeurkundung (Gesell.Vertr.)	ca. 220,- (59,60) ¹⁾	AG-Gründung nicht möglich da zu wenig Grundkapital	ca. 220,- (59,60) ¹⁾
Notarielle Beurkundung d.Handelsreg.Anmeld. ¹⁾	ca. 55,- (14,91) ²⁾		ca. 55,- (14,91) ²⁾
Registereintragung	ca. 110,- (29,81)		ca. < 100,- (27,1) ³⁾
2. <u>Gründungsbesteuerung</u>			
Körperschaftsteuer	keine		keine: wenn NG ⁴⁾
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	keine: da Bareinlage		keine: wenn Bareinlage (Sacheinlage unmöglich)
Kirchensteuer	keine: da Bareinlage		
Gewerbsteuer			
Mehrwertsteuer der Gesellschaft			
Mehrwertsteuer d.einz.Gesellschafter			
Grunderwerbsteuer			
Kapitalverkehrsteuer (Gesellschaftsteuer)	554,- (150,14)		
Grunderwerbsteuer			
3. <u>Laufende Besteuerung</u>			
Körperschaftsteuer	keine: da kein Gewinn		keine: wenn NG ⁴⁾
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	nicht berechenbar		nicht berechenbar
Kirchensteuer	nicht berechenbar		nicht berechenbar
Gewerbsteuer	keine: da Befreiung		keine: wenn NG ⁴⁾
Mehrwertsteuer	[220.975,- ³⁾ (59.885,-)]		[220.975,- ⁵⁾ (59.885,-)]
Vermögensteuer der Gesellschaft	220,- (59,62)		220,- (59,62)
Grundsteuer			
4. <u>Besteuerung beim Austritt e.Gesellsch.</u>			
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	keine: } wenn Anteil aus	keine: } wenn Anteil aus	keine: } wenn Anteil aus
Kirchensteuer	keine: } Privatvermögen	keine: } Privatvermögen	keine: } Privatvermögen
Gewerbsteuer			
Mehrwertsteuer			
Grunderwerbsteuer			
1) bzw. Vereins- oder Genossenschaftsregister	1) ohne Schreibgebühren u.ohne Mehrwertsteuer, gleichzeitige Anwesen- heit aller Gesellschaf- ter vorausgesetzt. 2) als Höchstgeschäfts- wert wird 1 Million an- gesetzt. 3) Erstattungsanspruch an das Finanzamt (1.Jahr)		1) wie in Spalte 1 2) wie in Spalte 1 3) nur Auslagen für Ver- öffentlichung d. Eintra- gung

7.7 Besteuerung einer gemeinsamen Obst- und Gemüseverwertung

(Übersicht 7)

Obschon auch in diesem Beispiel einige Steuerarten wegen fehlender Modellangaben nicht zu kalkulieren waren, lässt sich sagen, dass die landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaft steuerlich die günstigste Gesellschaft darstellt; die GmbH und AG unterscheiden sich nur in der Vermögenssteuerbelastung.

Übersicht 7

Besteuerung einer gemeinsamen Obst- und Gemüseverwertung unter verschiedenen Rechtsformen

in DM bzw. RE (RE in Klammern)

	G e s e l l s c h a f t s a r t		
	1 GmbH	2 AG	3 Verwertungsgenossenschaft
1. Gründungskosten			
Notarielle Vertragsbeurkundung(Gesell.Vertr.)	ca. 42000,-(1138,21) ¹⁾	ca. 42000,-(1138,21) ¹⁾	ca. 42000,-(1138,21) ¹⁾
Notarielle Beurkundung d.Handelsreg.Anmeld. ¹⁾	ca. 800,-(216,8) ²⁾	ca. 800,-(216,8) ²⁾	ca. 800,-(216,8) ²⁾
Registereintragung	ca. 21050,-(570,46)	ca. 21050,-(570,46)	ca. 100,-(27,1)
2. Gründungsbesteuerung			
Körperschaftsteuer	keine	keine	keine: wenn VG ³⁾
Einkommensteuer d.einzel.Gesellschafter	keine: da Bareinlage	keine: da Bareinlage	keine: da Bareinlage
Kirchensteuer	keine		
Gewerbsteuer			
Mehrwertsteuer der Gesellschaft			
Mehrwertsteuer d.einzelnen Gesellschafter			
Grunderwerbsteuer			
Vermögensteuer			
Kapitalverkehrsteuer (Gesellschaftsteuer)	82103,-(22250,14)	82103,-(22250,14)	
Grunderwerbsteuer	56826,-(15400)	56826,-(15400)	56826,-(15400)
3. Laufende Besteuerung			
Körperschaftsteuer	135497,-(36720,05)	57564,-(15600,-)	keine: wenn VG ³⁾
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	nicht berechenbar	nicht berechenbar	nicht berechenbar
Kirchensteuer	nicht berechenbar	nicht berechenbar	nicht berechenbar
Gewerbsteuer	keine: da Befreiung	keine: da Befreiung	keine: wenn VG ³⁾
Mehrwertsteuer	nicht berechenbar	nicht berechenbar	nicht berechenbar
Vermögensteuer der Gesellschaft	200,- (54,20)	500,- (135,50)	keine: wenn VG ³⁾
Grundsteuer	14879,-(4032,25)	14879,-(4032,25)	14879,-(4032,25)
4. Besteuerung beim Austritt e.Gesellsch.			
Einkommensteuer d.einz.Gesellschafter	keine: wenn Anteil a.	keine: wenn Anteil a.	keine: wenn Anteil a.
Kirchensteuer	keine: Privatvermögen	keine: Privatvermögen	keine: Privatvermögen
Gewerbsteuer			
Mehrwertsteuer			
Grunderwerbsteuer			
1) Vereins- oder Genossenschaftsregister	1) ohne Schreibgebühren und ohne Mehrwertsteuer, gleichzeitige Anwesenheit aller Gesellschafter vorausgesetzt 2) als Höchstgeschäfts-2) wie in Spalte 1 wert wird 1 Million angesetzt	1) wie in Spalte 1 2) wie in Spalte 1	3) Verwertungsgenossenschaft 1) wie in Spalte 1

T e i l 4

Vergleichende Darstellung

8. Vergleichende Darstellung der im Teil 3 untersuchten Gesellschaftsarten unter Berücksichtigung steuerlicher, rechtlicher, wirtschaftlicher und sozialer Aspekte

8.1. Prinzipielles zur vergleichenden Darstellung

Die folgenden Ausführungen sind dazu bestimmt, die im Teil 3 in rein steuerlicher Hinsicht untersuchten Modelle ergänzend bezüglich der für sie zutreffenden rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Gesichtspunkte zu analysieren. Aus verständlichen Gründen sollte bei der Auswahl einer Gesellschaftsart nicht die Steuerbelastung dieser oder jener Rechtsform das alleinige Auswahlkriterium sein. Vielmehr müssen bei einem solchen Vergleich in erster Linie die personellen Verhältnisse ins Kalkül einbezogen werden, wobei Arbeitslust und Leistungsfähigkeit der Beteiligten und evtl. auch erbrechtliche Fragen für das Schicksal der zu gründenden Gesellschaft eine entscheidende Rolle spielen.

Daneben sind die betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten zu überprüfen, d.h. es sind die Kapital- und Materialbeschaffung sicherzustellen und gegebenenfalls Produktionsgenehmigungen einzuholen etc.

Vor den steuerlichen Überlegungen empfiehlt es sich, die verschiedenen handelsrechtlichen Fragen zu klären. Es kommt vor allem auf eine geeignete Vertragsform (und Satzung) an, in der die laufende Zusammenarbeit festgelegt wird (Haftung des Unternehmers den Gläubigern gegenüber, die Geschäftsführung, die Unternehmensvertretung und die Gewinnverteilung). Insbesondere bedarf es aber auch der Regelung der Kündigungs- und Auflösungsfragen (Tod, Krankheit, Alter). Erst nach Abwägung dieser Punkte - die Praxis wählt jedoch meist die andere Reihenfolge - sollte die Steuerbelastung der verschiedenen Gesellschaftsarten berücksichtigt werden, wobei man sich bewusst sein muss, dass eine schematische Steuerbelastungs-Vergleichsrechnung nur eine sehr beschränkte allgemeine Aussagefähigkeit besitzt. "Das Leben ist zu bunt. Die meisten Berechnungen gehen davon aus, dass das Einkommen und der gewerbliche Gewinn aller Gesellschafter gleich sei, was in der Praxis ja nicht zutrifft, so dass die Interessenlage vom Standpunkt jedes einzelnen Gesellschafters eine andere ist" (Peter, 1, S.61).

Leider wird es in den nachfolgenden Ausführungen nicht möglich sein, den entscheidenden Vergleichsfaktor : "personelle Verhältnisse" seiner allgemeinen Bedeutung entsprechend zu behandeln. Dieser Nachteil lässt sich bei Modellstudien aber nie ausschalten.

8.2. Vergleichende Darstellung der Gesellschaftsarten für den Fall der gemeinsamen Maschinenbenutzung

Ohne auf die Einzelheiten dieses Falles einzugehen, der in Teil 3, Punkt 1 ausführlicher umrissen wurde, sei nochmals an die relativ geringe Zahl von nur acht kooperierenden Landwirten erinnert, deren gemeinsames Ziel im wesentlichen darin besteht, für ihren Zuckerrübenanbau eine Rationalisierung und Kostensenkung im Maschineneinsatz zu erreichen. Die ausgeführten Arbeiten werden nach einem festen Tarif verrechnet und am Jahresende Gewinn oder Verlust auf die beteiligten Landwirte umgelegt. Nach acht Jahren scheidet ein Landwirt aus.

Es handelt sich hier um einen eindeutigen Fall zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit auf der Betriebsmittelebene. Das ist ein Kooperationsziel, für das in der Praxis häufig der Verein und die BGB-Gesellschaft als Rechtsform angewendet werden. In dem in Teil 3 ausgeführten Steuerbelastungsvergleich wurde darüber hinaus die GmbH mit in die Betrachtung einbezogen. Diese Gesellschaftsarten und die Genossenschaft sollen nun unter Berücksichtigung der eingangs genannten personellen Gestaltung der Maschinengemeinschaft und deren ökonomischen Zielsetzung auf ihre spezifischen Vor- und Nachteile untersucht werden.

8.2.1. Personengesellschaft versus körperschaftliche Organisationsform

Bei der Auswahl von Rechtsformen ist es zweckmässig, zunächst bewusst zu machen, dass die körperschaftlichen Organisationen (Genossenschaft, GmbH, Verein) eine Verselbständigung der Gemeinschaft gegenüber ihren Mitgliedern bedeuten. Die nicht körperschaftlich organisierten Personengesellschaften (BGB-Gesellschaft etc.), bei denen der persönliche Einsatz der Gesellschafter im Vordergrund steht, sind nicht so gut wie Kapitalge-

sellschaften und Genossenschaften für eine auf Dauer gerichtete Tätigkeit geeignet : körperschaftliche Organisationen besitzen aufgrund ihrer rechtlichen Struktur, weil sie weder rechtlich noch wirtschaftlich an bestimmte Mitglieder gebunden sind, in stärkerem Masse Dauercharakter. Mit anderen Worten : Bei den Personengesellschaften werden die Geschicke des Unternehmens nicht von bestellten Organen bestimmt, sondern von der Persönlichkeit des oder der geschäftsführenden Gesellschafter. Dadurch wird die Gesellschaft instabiler (Tod, Krankheit, natürliches Ausscheiden), was allerdings durch entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelungen weitgehend ausgeglichen werden kann. Wesentlich ist auch noch, dass bei den Personengesellschaften das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern "Zur gesamten Hand" gehört, d.h. sie können nur gemeinsam darüber verfügen und im allgemeinen haften die BGB-Gesellschafter - wie jene der OHG - mit ihrem gesamten Vermögen.

Soll nun aufgrund der natürlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten sowie der Zielsetzung einer Unternehmung entweder mehr die persönliche Mitarbeit im Betriebsgeschehen oder der Produktionsfaktor Kapital und ein von den Gesellschaftern relativ unabhängiges Management überwiegen, so ist dementsprechend die Rechtsform der Personengesellschaft bzw. eine körperschaftliche Organisationsform zu wählen.

Überprüft man anhand dieser Feststellung die Situation in der vorliegenden Maschinengemeinschaft, so lässt sich unschwer erkennen, dass bei der nur acht Mitglieder umfassenden Gemeinschaft mit einem Umsatz von weniger als 40.000,- DM die BGB-Gesellschaft am zweckmässigsten sein dürfte.

Da die Kooperation auf der Betriebsmittelebene (Maschinengemeinschaft) in dem angebrochenen agrarökonomischen Entwicklungsprozess höchstwahrscheinlich nur ein Zwischenstadium auf dem Weg zu grösseren Produktionseinheiten darstellt, genügt auch aus diesem Grund die BGB-Gesellschaft. Ohne einen notariell beurkundeten Vertrag abzuschliessen zu müssen (Registereintragung nicht möglich !) - bereits ein mündlicher Vertrag genügt - können die Mitglieder dieser Maschinengemeinschaft als gleichberechtigte Partner (Mitspracherecht weitgehend gesichert) ihre gemeinsamen Interessen verfolgen.

Würde die Mitgliederzahl und das Maschinenkapital wesentlich grösser sein als im vorliegenden Beispiel (Maschinenbank oder Maschinenring), und die Annahme des persönlichen Vertrautseins der Gesellschafter nicht mehr zutreffen, so wäre zu überprüfen, welche der körperschaftlichen Organisationen dieser Aufgabenstellung am besten gerecht würde. Natürlich müsste davon auch die Steuerbelastung - obschon diese eingangs als Kriterium dargestellt wurde, das bei der Auswahl einer Rechtsform erst zuletzt herangezogen werden sollte - mitberücksichtigt werden. Danach wäre die Landwirtschaftliche Nützungsgenossenschaft gegenüber der GmbH bzw. dem nichtrechtsfähigen Verein die entschieden günstigste Rechtsform (vgl. Übersicht 1, Teil 3); sie ist in dieser Hinsicht der BGB-Gesellschaft gleichgestellt. Diese beiden Gesellschaftsformen bedürfen deshalb im Fall der gegebenen Maschinengemeinschaft einer näheren vergleichenden Darstellung.

8.2.2. Vergleichende Behandlung der BGB-Gesellschaft und der eingetragenen Genossenschaft als Rechtsformen für eine Maschinengemeinschaft

Die Modellbedingungen der Maschinengemeinschaft erfüllen für beide Rechtsformen die vom Gesetzgeber geforderten Gründungsbestimmungen, wobei jedoch bei der Genossenschaft mindestens sieben Genossen (nur zwei Gesellschafter bei der BGB-Gesellschaft !) schriftlich ein Gründungsstatut festzulegen haben. Die Genossenschaft entsteht durch Eintragung ins Genossenschaftsregister. Während bei der BGB-Gesellschaft gegebenenfalls überhaupt keine Gründungskosten entstehen, belaufen sich die im Fall der hier zu besprechenden Maschinengemeinschaft in der Rechtsform der Genossenschaft auf ca. 760,- DM (vgl. Übersicht 1, Teil 3).

Einen wesentlichen Unterschied zwischen BGB-Gesellschaft und Genossenschaft bedingt der Umstand, dass nur die Genossenschaft eine rechtsfähige (juristische Person) ist, demgegenüber besitzt die BGB-Gesellschaft nicht einmal Grundbuch- und Prozessfähigkeit.

Beide Gesellschaftsarten erfordern kein festes Stammkapital (bei Genossenschaft ist Geschäftsanteil Höchstbetrag der Einlage eines Genossen). Die Einlagen können bei der BGB-Gesellschaft in Bar- und Sacheinlagen getätigt werden, das Genossenschaftsgesetz erlaubt jedoch keine Sacheinlagen.

Wie bereits in 8.2.1 ausgeführt wurde, ergibt sich jedoch ein entscheidender Unterschied zwischen beiden Rechtsformen hinsichtlich der Haftung (BGB-Gesellschafter allgemein vollhaftend, Genossen haften nur mit der im Statut festgelegten Haftsumme) und ihrer Organe (Genossenschaft : Vorstand, Aufsichtsrat, Generalversammlung; BGB-Gesellschaft keine besonderen Organe).

Berücksichtigt man, dass bei der BGB-Gesellschaft grundsätzlich allen Gesellschaftern die Geschäftsführung und Vertretung nach aussen obliegt (Einzelgeschäftsführung möglich), bei der Genossenschaft aber nur dem Vorstand, dann bestätigt dies die eingangs vertretene Ansicht, dafür sprechen auch alle anderen bereits erwähnten Wesensmerkmale der beiden Rechtsformen : die BGB-Gesellschaft ist für eine Maschinengemeinschaft bis zu acht, evtl. zehn Mitgliedern die optimale Rechtsform. Kommt es zu einer grösseren Mitgliederzahl, so dürfte es bei der BGB-Gesellschaft jedoch für einen reibungslosen Geschäftsablauf unumgänglich sein, von der Gemeinschafts- auf die Einzelgeschäftsführung (geschäftsführender Gesellschafter) überzugehen oder vertraglich die Mehrheitsentscheidung einzuführen. Das wird aber wiederum von begrenzter Wirkung sein, so dass sich bei einer wesentlich grösseren Mitgliederzahl der Übergang zur Genossenschaft in Form einer Landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaft empfiehlt, die, wie alle Genossenschaftsarten, der gesetzlichen Rechnungsprüfung unterliegt.

Wenn es die Umstände verlangen, so kann zur Steigerung der Kreditwürdigkeit der Genossenschaft in der Genossenschaftssatzung eine unbeschränkte Nachschusspflicht für Mitglieder vereinbart werden.

Ein Vorteil der Genossenschaft liegt darin, dass sie durch Mitgliederwechsel (Kündigungsfrist nach dem Genossenschaftsgesetz höchstens zwei Jahre) aufgrund des meist grösseren Mitgliederkreises weniger betroffen wird, während die BGB-Gesellschaft durch Kündigung (§§723-725 BGB), nach Erreichen oder Unmöglichwerden des Gesellschaftszweckes, etc. und Tod eines Gesellschafters (§§ 726-728 BGB) oder Anteilsvereinigung in einer Hand, endet.

Dieses Kündigungsrecht kann die Gemeinschaft ernsthaft gefährden, wenn mit der Gesellschaftsgründung erhebliche Investitionen verbunden wurden, wie z.B. bei einer Maschinengemeinschaft. Gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen zur Vermeidung derartiger Folgen (Einhaltung einer bestimmten Kündigungsfrist) sind rechtlich selbst dann nicht zulässig, wenn eine bestimmte Zeitdauer vereinbart wurde. "Ist eine Zeitdauer bestimmt, so ist die Kündigung vor dem Ablauf der Zeit zulässig, wenn ein wichtiger Grund vorliegt" (§ 723 BGB). - Was einerseits zum Nachteil der Gesellschaft ist, gereicht andererseits dem Gesellschafter zum Vorteil. -

Die vom Gesetzgeber vorgesehene Gesellschaftsauflösung bei Tod eines Gesellschafters kann jedoch durch Eintrittsrechte eines Erben umgangen werden.

Sehr wesentlich für den Fortbestand der Gesellschaft ist es, im Gesellschaftsvertrag zu vereinbaren, ob beim Ausscheiden eines Gesellschafters überhaupt stille Reserven realisiert werden sollen und ob diese nicht - sie können durch Sonderabschreibungen beachtlich sein - durch Ratenzahlungen an den Ausgeschiedenen für die Gesellschaft erträglicher zu gestalten sind.

Bei den Genossenschaften erhält der Ausscheidende nur seinen Gesellschaftsanteil, was wesentlich zu der meist vorhandenen langandauernden Bindung zwischen Genossen und Genossenschaft beiträgt.

Trotz dieser Nachteile der BGB-Gesellschaft erscheint diese - unter Abwägung aller Kriterien - für die Maschinengemeinschaft mit nur 8 Mitgliedern die günstigste Lösung zu sein.

Obschon im allgemeinen die gegenwärtige Strukturierung der Genossenschaften kein modernes Management bietet, ist die steuerlich sehr begünstigte landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaft innerhalb der Körperschaftlichen Organisationen die relativ beste Lösung für Maschinenbanken bzw. Maschinenringe mit hoher Mitgliederzahl.

Der nichtrechtsfähige Verein (steuerlich als Körperschaft betrachtet, zivilrechtlich wie die BGB-Gesellschaft behandelt) hat, wie Übersicht 1 (Teil 3) zeigt, unter den dort verglichenen Gesellschaftsformen die höchste Körperschaftssteuerliche Belastung. Diese liesse sich jedoch durch eine "vernünftige Geschäftsführung" so gestalten, dass praktisch kein Gewinn erwirtschaftet würde (erst ab 1.000 DM Veranlagung zur Körperschaftsteuer)

und damit effektiv auch keine Körperschaftsteuer zu bezahlen wäre (Vereine sind nicht gehalten Gewinne zu erwirtschaften !). Unter dieser Voraussetzung würde der nichtrechtsfähige Verein neben der BGB-Gesellschaft und der Genossenschaft zu einer diskutablen Gesellschaftsform werden.

8.3. Vergleichende Darstellung der Gesellschaftsarten für den Fall einer gemeinsamen Schweinemast

Dieser Modellfall geht davon aus, dass sich zehn Landwirte mit dem Ziel zusammenschliessen, jährlich 1.200 Ferkel zu mästen, wobei jeder der Landwirte gegen Bezahlung 120 Ferkel aus seinem Betrieb an die Mästerei liefert. Vom erwirtschafteten Gewinn wird 1/10 an ihn ausgeschüttet. Zwei der zehn Landwirte führen alle mit der gemeinsamen Ferkelmast verbundenen Arbeiten im Gemeinschaftsstall aus (Näheres siehe Teil 3, Punkt 2.2). Nach acht Jahren verlässt ein Landwirt die Gesellschaft.

Für diese Kooperation auf Betriebszweigebene wurden in Teil 3 die BGB-Gesellschaft und KG, die GmbH und AG, die GmbH & Co. KG und die Genossenschaft verglichen.

8.3.1. Personengesellschaft versus körperschaftliche Organisationsform

Auch für diesen Fall gelten grundsätzlich die in 8.2.1 erfolgten Ausführungen. Allerdings ist es - vernachlässigt man zunächst die Ergebnisse des Steuerbelastungsvergleiches zwischen den verschiedenen Gesellschaftsarten - aufgrund des wesentlich höheren Kapitaleinsatzes, dem Risiko, das mit der Produktion und dem Absatz von Mastschweinen verbunden ist, nicht mehr so einfach wie bei der auf Dienstleistung ausgerichteten Maschinengemeinschaft, sich für eine bestimmte Gesellschaftsart zu entscheiden.

Es ist zu bedenken, dass von der Tüchtigkeit und Umsicht der in der gemeinsamen Schweinemast mitarbeitenden Gesellschafter, denen - so könnte aus den Modellangaben geschlossen werden - nicht nur die technischen sondern auch die kaufmännischen Arbeiten obliegen, der Erfolg dieses Unternehmens sehr stark abhängt. Ausserdem muss berücksichtigt werden : die Hälfte der Gesamtinvestitionen in Höhe von ca. 110.000,- DM wird mittels eines Darlehens finanziert, das in fünf Jahren, also relativ kurzfristig, zurückzubehalten ist. Das erfordert für das Unternehmen ein Stabilitätsmass, wie es

die für die Maschinengemeinschaft empfohlene BGB-Gesellschaft wahrscheinlich nicht immer voll bieten kann. Obschon die Maschinengemeinschaft die Gesamtinvestition über ein Darlehen mit zehnjähriger Laufzeit finanzierte, würde sich bei ihr eine aus verschiedenen Gründen mögliche Auflösung der Gesellschaft nicht so folgenschwer auswirken wie bei der Schweinemastgemeinschaft. Das hängt damit zusammen, dass der Maschinenbestand, der ca. 3/4 der Gesamtinvestition umfasst, von den einzelnen Landwirten übernommen werden könnte. Beim Schweinestall mit Nebeneinrichtungen dürfte sich im allgemeinen nicht so leicht ein Käufer finden lassen, der in der Lage und willens wäre, einen Schweinestall für - je nach Alter - 170.000 bis über 200.000,- DM zu kaufen.

Diese Überlegungen, natürlich letztlich wiederum verbunden mit der Frage nach der Steuerbelastung der einzelnen Gesellschaftsarten, sprechen bei einer Mastschweinegemeinschaft mit zehn Beteiligten für eine Personengesellschaft und zwar in Form der KG oder der GmbH & Co. KG.

8.3.2. Vergleichende Behandlung der KG und GmbH & Co. KG als Rechtsformen für eine Schweinemastgemeinschaft

Die KG, deren Zweck grundsätzlich auf den Betrieb eines Handelsgewerbes ausgerichtet ist, würde sich für eine Schweinemastgemeinschaft mit zwei mitarbeitenden Gesellschaftern deshalb günstig erweisen, weil von deren Aktivität die Effizienz des Unternehmens weitgehend abhängt.(1) Die übrigen acht Landwirte würden dagegen - als Kommanditisten - nur mit ihrer Kapitaleinlage haften (Haft- und Vermögenseinlage müssen sich nicht decken !) und nur in besonders zu fixierenden Entscheidungsfällen in die Geschäftsführung eingeschaltet werden.

(1) Allerdings müssten diese beiden mitarbeitenden Gesellschafter für ihre besondere Funktion hinsichtlich ihrer fachlichen Fähigkeiten und ihrer Risikobereitschaft qualifiziert sein. Ihnen kämen alle Unternehmerfunktionen zu (Geschäftsführung, Vertretung und Vollhaftung).

Sollten die beiden in der Schweinemastgemeinschaft mitarbeitenden Gesellschafter nicht bereit sein, die ihnen als Komplementär zukommende Vollhaftung zu übernehmen, so bietet die Gründung einer GmbH & Co. KG einen in der Bundesrepublik Deutschland oft begangenen Ausweg. In diesem Fall könnten - sie müssen es aber nicht - alle zehn an der Schweinemast beteiligten Landwirte sowohl Gesellschafter der GmbH als auch der KG sein (= GmbH & Co. KG im engeren Sinne). Die GmbH würde dabei als juristische Person die Stellung eines Komplementärs einnehmen (mindestens ein Komplementär und ein Kommanditist zur KG-Gründung nötig). Mittels der GmbH & Co. KG würde erreicht, dass der Komplementär (GmbH) nur mit seinem Stammkapital - also beschränkt - haftet.

Bei einer GmbH & Co. KG handelt es sich primär um zwei völlig selbständige Unternehmen, d.h. für die KG gelten die Vorschriften des § 161 ff HGB (1), während für die GmbH das GmbHG (2) zutrifft. Demnach ist festzustellen, dass für die KG bezüglich des Gesellschaftsvertrages und der Satzung keine Formvorschriften zu beachten sind (auch mündlicher Vertragsabschluss möglich!). Enthält der Gesellschaftsvertrag Verfügungen über Grundstücke, dann bedarf er jedoch der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung (§ 313 BGB), die bei der GmbH-Gründung immer notwendig ist (§ 2 GmbHG). Eine Änderung des Gesellschaftsvertrages bedarf bei der KG der Zustimmung aller Gesellschafter, bei der GmbH nur einer qualifizierten Mehrheit (3/4 der abgegebenen Stimmen).

Sowohl bei der KG als auch bei der GmbH können die Gesellschafter natürliche, aber auch juristische Personen sein. Und für die GmbH & Co. KG genügt sogar eine Einmann-GmbH. Ausserdem kann die GmbH & Co. KG ihrerseits Gesellschafter der Komplementär-GmbH sein.

KG (keine Mindesteinlage) und GmbH (Mindestkapital 20.000,- DM) müssen in das Handelsregister eingetragen werden, da hiervon die Haftungsbeschränkung der Kommanditisten und die Rechtsbegründung der GmbH abhängen (beschränkte Haftung).

(1) Handelsgesetzbuch
(2) GmbH-Gesetz

Wie bereits in 8.2.1. erwähnt wurde, sind bei den Personengesellschaften die Gesellschafter am Gesamthandvermögen beteiligt, während bei einer GmbH die Gesellschaft Eigentümerin des Gesellschaftsvermögens ist und der Gesellschafter nur ein Anteilsrecht auf den Liquidationserlös besitzt.

Für Kooperationszwecke im landwirtschaftlichen Bereich ist es wesentlich, dass die KG und die GmbH, damit auch die GmbH & Co.KG, Bar- und Sacheinlagen erlauben (GmbH : Mindesteinlage eines Gesellschafters 500,-DM).

Die Geschäftsführung üben bei der KG gewöhnlich die vollhaftenden Gesellschafter (Komplementäre) einzeln aus, wenn im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorgesehen ist. Die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Kommanditisten haben neben ihrem Kontrollrecht (§ 166 HGB) ein Widerspruchsrecht bei solchen Handlungen der Geschäftsführung, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen (§ 164 HGB).

Bei der GmbH setzt die Gesellschafterversammlung die Geschäftsführung ein (Aufsichtsrat ist fakultativ !), der gewöhnlich die Gesamtgeschäftsführungsbefugnis und Vertretung nach aussen obliegen. Das bedeutet, dass im Fall der Gründung einer GmbH & Co.KG für die Mastschweinegemeinschaft die beiden mitarbeitenden Gesellschafter die alleinigen Gesellschafter der Komplementär-GmbH zu werden hätten, damit ihnen die Geschäftsführungsbefugnis bei gleichzeitiger Haftungsbeschränkung zukommen würde.

Die Gewinn- und Verlust-Verteilung ist bei der KG und GmbH gewöhnlich im Gesellschaftsvertrag geregelt (ansonsten bei der KG : 4% Verzinsung für Kapitalanteile, Restgewinn zu gleichen Teilen; GmbH: nach der Höhe der Geschäftsanteile, gemäss § 29 GmbHG).

Letzlich ist festzuhalten, dass ein Gesellschafter der KG und GmbH nur mit Zustimmung aller Gesellschafter oder aufgrund des Gesellschaftsvertrages seinen Anteil durch Verkauf oder Schenkung auf einen anderen übertragen kann. Das verleiht diesen beiden Gesellschaftsarten eine ausreichende Statilität, die aber insgesamt trotzdem schwächer ist als bei den körperschaftlichen Organisationsformen.

Gegen die Gründung einer reinen GmbH wäre in diesem Fall, vor allem wenn der Geschäftsumfang der Mastgemeinschaft noch grösser werden sollte,

grundsätzlich nichts einzuwenden. Der einzige, aber sehr gewichtige Nachteil, besteht in der Doppelbesteuerung (1) der Gewinne aus einer GmbH (vgl. Übersicht 2 Teil 3). Zur Verminderung dieser Belastung könnte die GmbH & Co.KG wesentlich beitragen. Wie die Berechnungen in Teil 3 zeigen, wurde die Mastschweinegemeinschaft als GmbH & Co.KG nur ca. 500,-DM, als GmbH aber ca. 6.000,- DM Körperschaftsteuer (jedoch ca. 1.400,-DM weniger Gewerbesteuer) zu entrichten haben. Bei der KG würde überhaupt keine Körperschaftsteuer anfallen, jedoch müsste sie mit insgesamt ca. 5.000,-DM (auch GmbH & Co.KG !) etwa 1.400,- DM mehr Gewerbesteuer bezahlen.

Die Genossenschaft ist für diese Mastschweinegemeinschaft unter den gegebenen Bedingungen ebensowenig diskutabel wie der nichtrechtsfähige Verein für die Maschinengemeinschaft, da sie als Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft (Landwirtschaftliche Nutzungs- oder Verwertungsgenossenschaft nicht möglich !) für jene Überschüsse, die nicht aus dem Geschäft mit den Genossenschaftsmitgliedern entstanden sind (nicht als Rückvergütung abzugsfähig) 49 % Körperschaftsteuer trifft (+ Gewerbe- und Vermögensteuer).

Würde diese Mastschweinegenossenschaft ihre gesamten Umsätze (nicht nur Ferkeleinkäufe) im Zweckgeschäft mit ihren Mitgliedern tätigen, so könnte sie sämtliche Überschüsse (nach Abzug der zu versteuernden gesetzlichen Rücklagen) an ihre Mitglieder steuerlich abzugsfähig ausschütten.

Wenn sich die Genossenschaft auf reine Dienstleistung beschränkte, d.h. Ferkel und Mastfutter im Eigentum der Genossenschaftsmitglieder blieben, dann liesse sich auch in diesem Fall eine Landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaft gründen.

8.4. Vergleichende Darstellung der Gesellschaftsarten für die gemeinsame Milchviehhaltung und die Betriebsfusion

In beiden Fällen handelt es sich um landwirtschaftliche Betriebe. An dem Grünland-Milchviehbetrieb mit 60 ha LN (Pacht) sind zehn, an dem gemischtwirtschaftlichen Fusionsbetrieb (200 ha) fünf Landwirte beteiligt. Wesentlicher Unterschied zwischen den beiden Betrieben ist - ausser der Produktionsrichtung - dass bei der gemeinsamen Milchviehhaltung alle zehn Gesellschafter selbständige Landwirte bleiben und nicht im Kooperationskuhstall mitarbeiten (nur Ausgliederung ihrer Milchviehhaltung aus den Einzelbetrieben), im Fall des Fusionsbetriebes die Landwirte jedoch ihre Eigenständigkeit aufgeben und mitarbeitende Gesellschafter werden.

(1) Sie soll durch die beabsichtigte Steuerreform beseitigt werden.

8.4.1. Personengesellschaft versus körperschaftliche Organisationsform

Aufgrund der vergleichenden Darlegungen zu den anderen Modellfällen besteht die Neigung, bei der gemeinsamen Milchviehhaltung wegen der Zahl der Gesellschafter und ihrer auf das Kapital beschränkten Beteiligung eine körperschaftliche Organisation den Personengesellschaften vorzuziehen. Leider bietet diese gemeinsame Milchviehhaltung aber nicht die Voraussetzungen, die steuerlich begünstigste Landwirtschaftliche Nutzungs- bzw. Verwertungsgenossenschaft zu gründen. Die Erwerbs- bzw. Wirtschaftsgenossenschaft hätte zwar gegenüber den Kapitalgesellschaften den Vorteil, keine Gesellschaftsteuer entrichten zu müssen und für ihre Mitgliedergeschäfte Rückvergütungen gewähren zu können, wodurch im vorliegenden Beispiel jedoch der Nachteil der hohen Körperschaftsteuer (49%) nicht ausgeglichen werden könnte. Kurz gesagt : Alle Gesellschaftsformen mit doppelter Steuerbelastung sind für die gemeinsame Milchviehhaltung nicht tragbar.

Nachdem wegen zu geringen Umsatzes (unter 300.000,- DM) auch die GmbH & Co.KG nicht in Frage kommt - eine Eintragung dieses Grünland-Milchviehhaltungsbetriebes als KG in das Handelsregister wird nicht zu erreichen sein - verbleibt nur noch die BGB-Gesellschaft, deren Vor- und Nachteile aus den eingangs getroffenen Darlegungen analog übertragen werden können. Das gilt in gleicher Weise für den Fusionsbetrieb, bei dem wegen zu geringer Mitgliederzahl keine Erwerbs- bzw. Wirtschaftsgenossenschaft gegründet werden kann. Unabhängig davon dürfte in diesem Fall jedoch eine Personengesellschaft : KG oder OHG oder die Mischform der GmbH & Co.KG günstiger sein. Leider stehen diese Gesellschaftsformen dem landwirtschaftlichen Betrieb grundsätzlich nicht offen.

8.5. Vergleichende Darstellung der Gesellschaftsarten für die Vermarktungsmodelle

Bei diesen Modellen wird unterstellt, dass sich eine sehr grosse Zahl von Landwirten zusammenschliesst (600 bei der Viehverwertung, 1.000 bei der Obstverwertung).

Die Jahresproduktion an Fleisch beläuft sich bei beiden Modellen (eigene und gemietete Schlachthanlagen) auf 6.300 t Fleisch (Einzelheiten siehe Teil 3). Nach 10 Jahren scheiden 30 Gesellschafter aus (bei der Obstverwertung 50 Gesellschafter nach acht Jahren).

8.5.1. Personengesellschaft versus körperschaftliche Organisationsform

Aufgrund der grossen Zahl von Mitgliedern kann in diesen Modellen nur eine körperschaftliche Organisationform in Frage kommen, die auch deshalb empfehlenswert ist, weil nach dem Marktstrukturgegesetz nur Gesellschaftsarten mit eigener Rechtspersönlichkeit gefördert werden können. Unter Mitberücksichtigung der steuerlichen Belastung wäre dabei die Landwirtschaftliche Nutzungs- oder Verwertungsgenossenschaft die günstigste Lösung.

8.6. Schlussbemerkung

Es sei abschliessend ausdrücklich betont, dass die vorliegenden Ergebnisse nicht verallgemeinert werden können. Unter Berücksichtigung der zugrundeliegenden Modellbedingungen erlauben sie allerdings einen Vergleich mit prinzipiell ähnlichen Situationen und dementsprechende Schlussfolgerungen. Jeder konkrete Planungsfall bedarf jedoch einer individuellen Untersuchung, die gegebenenfalls zu Ergebnissen führen kann, die von den hier ermittelten abweichen.

Inwiefern die Schlussfolgerungen, die man aufgrund dieser Modellergebnisse zu ziehen geneigt ist, von der Realität bestätigt werden, wird im nächsten Teilabschnitt anhand von Ergebnissen dargelegt, die im Auftrag des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten unter Mitwirkung der Landwirtschaftsministerien der Bundesländer das Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft ermittelte (2).

Das Hauptproblem bei der Auswahl einer Rechts- oder Gesellschaftsform für landwirtschaftliche Kooperationen liegt in der Bundesrepublik im rechtlichen und steuerlichen Bereich. Deshalb wurde in den vorausgegangenen Ausführungen auf die wirtschaftlichen Faktoren, wie z.B. die Möglichkeit, Kredite zu erhalten und die sozialrechtlichen Unterschiede der Gesellschafter verschiedener Gesellschaftsformen, bzw. unterschiedlicher Positionen in den Gesellschaften, nicht näher eingegangen.

Die Kreditfähigkeit einer Rechtsform - ein wesentlicher wirtschaftlicher Gesichtspunkt - hängt nicht allein von der Art der Haftung der Gesellschafter ab. Eine Bank wird sich trotz Vollhaftung in erster Linie davon überzeugen, ob die vollhaftenden Gesellschafter auch tatsächlich finanzkräftig sind. Dementsprechend wird gegebenenfalls eine GmbH leichter einen Kredit erhalten. Spezielle Kreditvergünstigungen kommen jenen Gesellschaftsformen zu, die die Voraussetzungen des Marktstrukturgesetzes erfüllen.

9. Vergleichende Darstellung der im landwirtschaftlichen Produktionsbereich der BRD existenten Rechtsformen als Ergebnis steuerlicher, rechtlicher, wirtschaftlicher und sozialer Bestimmungsfaktoren

9.1. Allgemeines

Die in Teil 3 und 4 (Punkt 8) aus Modellen gewonnenen Erkenntnisse sollen im folgenden den in der Bundesrepublik Deutschland existenten Gesellschaftsformen im Produktionsbereich der Landwirtschaft gegenübergestellt werden, wobei von vornherein klargelegt sei, dass die Rechtsformen, die in den verschiedenen Integrationsstufen der Kooperationen gewählt wurden, nicht unbedingt die jeweils optimale Lösung darstellen, jedoch weitgehend als Ergebnis der in der BRD gegenwärtig vorliegenden steuerlichen, rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Bestimmungsfaktoren zu sehen sind.

Wie aus Übersicht 8 zu entnehmen ist, werden von den dort aufgeführten Rechtsformen (6 ohne eigene Rechtspersönlichkeit, 5 mit) in den drei Integrationsstufen der Kooperation die

- Bruchteilsgemeinschaft,
- BGB-Gesellschaft,
- eGmbH (eingetragene Genossenschaft),
- der nichtrechtsfähige Verein und
- der eingetragene Verein

bevorzugt. Die obige Rangfolge entspricht der abnehmenden Häufigkeit des Vorkommens dieser Gesellschaftsformen.

9.2. Rechts- und Kooperationsformen bei der überbetrieblichen Maschinen-
nutzung und der überbetrieblichen Nutzung sonstiger Betriebsmittel

9.2.1. Überbetrieblicher Maschineneinsatz

Dieser Kooperationsstufe kommt zur Zeit die grösste Bedeutung bei. Je nach der Organisationsform und den Eigentumsverhältnissen an den Maschinen spricht man von Maschinenringen (Maschinen sind Eigentum der Landwirte), Maschinengemeinschaften (Maschinen sind Gemeinschaftseigentum) und Maschinengenossenschaften (Maschinen sind Gemeinschaftseigentum), die alle das gleiche Ziel verfolgen : Kostensparende Vollmechanisierung.

Übersicht 8 : Gewählte Rechtsformen für Kooperationen nach Sachgruppen bzw. -typen (Stand : März 1970)

Sachgruppen bzw. -typen	ohne eigene Rechtspersönlichkeit						mit eigener Rechtspersönlichkeit					ohne Rechts- form	keine Angaben
	BGB (1) Gesell- schaft	Bruch- teils- gem.	nicht rechtsf. Verein	OHG	KG	GmbH & Co KG	eingetr. Verein	eGmbH	GmbH	AG	Wasser-u. Boden- verband		
<u>I. Kooperationen ohne Ausgliederung von Betriebszweigen</u>													
1.a) Gemeinschaftl. Maschinennutzung	2.500(2)	35.389(2)	714(2)	-	-	-	147(2)	657(2)	-	-	-	4	19
b) Gemeinschaftl. Nutzung von AK	-	-	-	-	-	-	29(2)	-	-	-	-	-	-
c) Gemeinschaftl. Anlagen- und Gebäudenutzung	4	297(2)	-	-	-	2	2	114	3	1	94(2)	9	1
d) Gemeinschaftl. Grünlandnutzung	-	-	-	-	-	-	-	193(3)	-	-	-	-	-
2.a) Erzeugergemeinschaften	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	174(4)
b) Erzeugerorganisationen	-	-	-	-	-	-	-	16	2	2	-	-	2
c) Sonstige Marktgemeinschaften	-	-	-	-	-	-	-	3	1	-	-	1	-
3. Erzeugerringe	-	-	26(2)	-	-	-	185(2)	1	-	-	-	27	1
<u>II. Kooperationen mit Ausgliederung von Betriebs- zweigen sowie Betriebsgemeinschaften</u>													
1. Einzelproduktgemeinschaften	2	32	-	6	7	35	2	187	10	-	19	17	16
2. Betriebsgemeinschaften	3	1	-	-	-	-	1	-	-	-	-	7	2
<u>III. Gemeinschaftsbetriebe</u>	7	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	2	-

(1) vielfach nur Gesellschaftsvertrag genannt
(2) nach Angaben der Beispiele

(3) überwiegend Genossenschaften, keine spezielle Aufgliederung
(4) aufgrund einer BML-Umfrage ermittelt, sind juristische Personen des Privatrechts,
keine spezielle Aufgliederung

Quelle : Untersuchung im Auftrag des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten unter Mitwirkung des Landwirtschaftsministeriums der Bundesländer.
Bearbeitet im Bundesamt für Ernährung, Landwirtschaft und Forstwirtschaft : "Neue Kooperationsformen in der Landwirtschaft", Frankfurt/Main
Mai/August 1970, Seite 40.

Die regionale Verteilung der Kooperationsformen zur überbetrieblichen Maschinennutzung und ihre Mitgliederzahl sind aus Übersicht 9 zu ersehen. Ohne auf Einzelheiten einzugehen, sei darauf hingewiesen dass die Anzahl der Maschinengemeinschaften, die vor allem in Ländern mit klein- und mittelbäuerlicher Agrarstruktur vorkommen (Bayern, Hessen, Rheinland-Pfalz) bei ca. 38.000 liegt (siehe Übersicht 9).

Die Grosszahl der Vereinigungen zur überbetrieblichen Maschinennutzung haben als Maschinengemeinschaften - die BGB-Gesellschaft (ca. 35.400 Fälle) und die Bruchteilsgemeinschaft (Sonderform der BGB-Gesellschaft, ca. 2.500 Fälle) gewählt. Das ist verständlich, da die Maschinengemeinschaften meist nur aus 2-6 Mitgliedern bestehen und deshalb keiner körperschaftlichen Organisationsform bedürfen. Anders verhält sich das bei den Maschinenringen, die ca. 50 Mitglieder umfassen (Grossringe sogar 150-300). Von den insgesamt ca. 1.500 Maschinenringen (1) (Übersicht 10) sind etwa 650 als eGmbH geführt und weitere 150 Vereinigungen als eingetragene Vereine. In etwa 700 Fällen wurden nicht rechtsfähige Vereine gegründet, für die die Vorschriften über die Gesellschaften des bürgerlichen Rechtes gelten.

Für Vereinigungen mit einer so grossen Zahl von Mitgliedern, wie sie die Maschinenringe aufzuweisen haben, ist eine körperschaftliche Organisationsform einer Personengesellschaft vorzuziehen (vergleiche Punkt 8.2). Von den 1.500 Maschinenringen wurden laut Erhebung in 800 Fällen körperschaftliche Organisationsformen mit eigener Rechtsfähigkeit gewählt.

In etwa 800 Fällen sind die Maschinenringe als nichtrechtsfähige Vereine (2) geführt, die eine körperschaftliche Organisationsform haben und sowohl für ideelle als auch wirtschaftliche Zwecke gegründet werden können (Geschäftsführung und Vertretung durch den Vorstand).

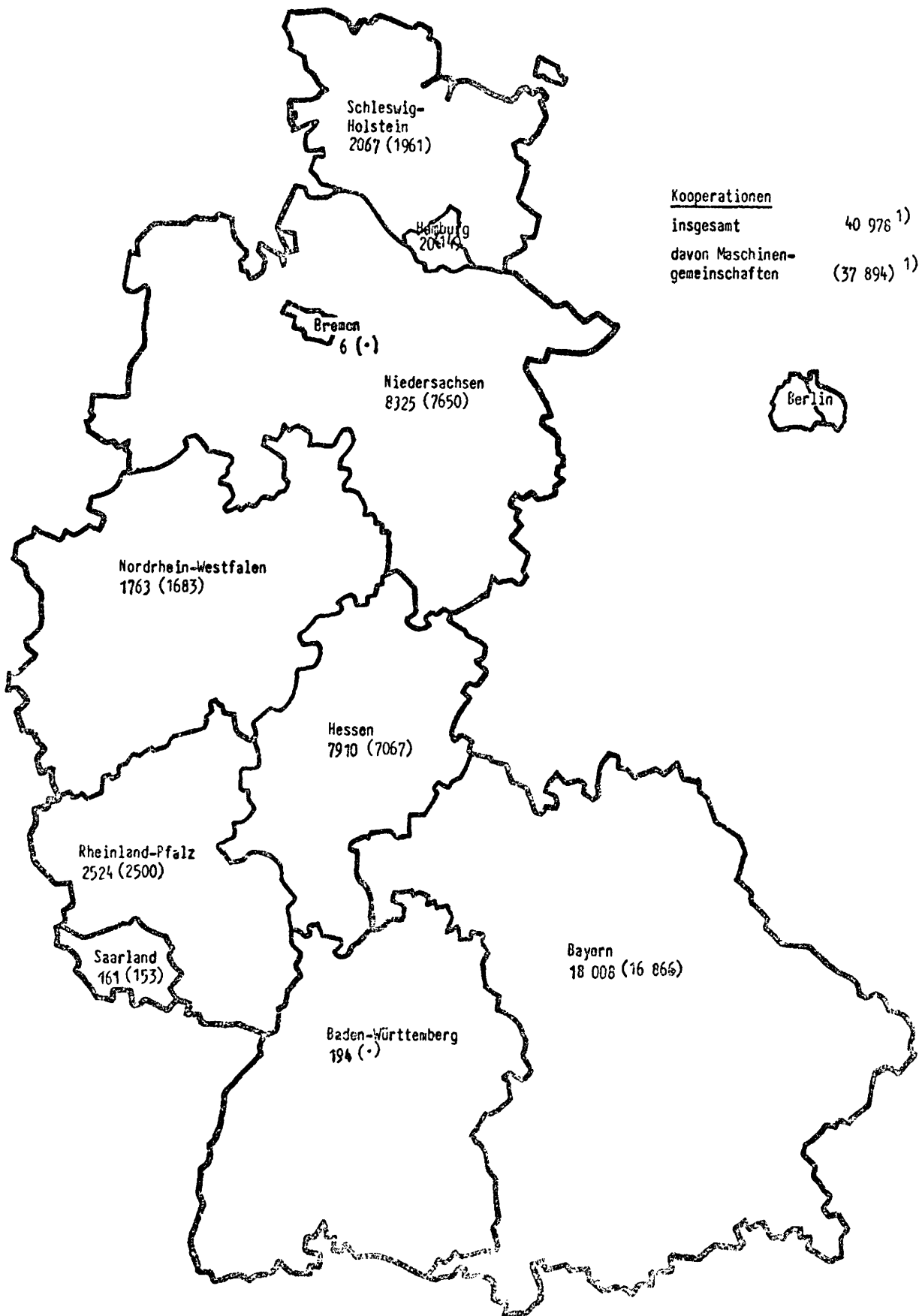
Wie bereits (8.2.2.) ausgeführt wurde, könnte beim nichtrechtsfähigen Verein, der steuerlich als Körperschaft betrachtet wird, durch eine "vernünftige Geschäftsführung" bewirkt werden, dass kein Gewinn erwirtschaftet würde, wodurch die sehr hohe Körperschaftssteuer-Belastung (49% des Gewinnes) praktisch nicht zum Tragen käme. Das gilt in gleicher Weise für den rechtsfähigen Verein.

(1) Maschinenringe und Maschinengenossenschaften

(2) "nur als Beklagter parteifähig, d.h. im Prozess hat er auf der Beklagtenseite die Stellung eines rechtsfähigen Vereins mit der Fdge, dass der Vorstand insoweit gesetzlicher Vertreter des Vereins ist und die Mitglieder des Vereins nicht Partei sind (§ 50 ZPO); im übrigen wie BGB-G" (3, S.5)

Übersicht 9

Kooperationen in den Ländern
(Stand: März bzw. Juli 1970)



1) ohne Maschinengemeinschaften in Baden-Württemberg

Quelle: siehe Übersicht 8,

Übersicht 10 : Gewählte Rechtsformen für Kooperationen ohne Ausgliederung von Betriebszweigen (Stand : März 1970)

Kooperationen	ohne eigene Rechtspersönlichkeit						mit eigener Rechtspersönlichkeit					ohne Rechtsform	keine Angaben
	BGB (1) Gesellschaft	Bruchteilsgem.	nicht rechtsf. Verein	OHG	KG	GmbH & Co KG	eingetr. Verein	eGmbH	GmbH	AG	Wasser-u. Bodenverband		
<u>1. Kooperationen mit dem Schwergewicht im produktionswirtschaftlichen Bereich</u>													
<u>a) Gemeinschaftliche Maschinennutzung</u>													
Maschinenring			714(2)				146(2)	1					19
Maschinengemeinschaft	2.500(2)	35.388(2)					1						
Maschinengenossenschaft								656(2)					
Erdbotfgemeinschaft												1	
Erdaufbereitungsgemeinschaft												2	
Saatgutreinigungsgemeinschaft												1	
Mahl- und Mischgemeinschaft		1											
<u>b) Gemeinschaftliche Nutzung von AK</u>													
Betriebshilfsdienst							29(2)						
<u>c) Gemeinschaftliche Anlagen- u. Gebäudenutzung</u>													
Beregnungsgemeinschaft		5											
Beregnungsgenossenschaft								1					
Bewässerungsgemeinschaft												1	
Bewässerungs- u. Beregnungsverbände											94	2	
Dampfautomatengemeinschaft		1											1
Gemeinschaftsmaschinenhallen		13										3	1
Hopfenpflück- und Trocknungsgemeinschaft		3						1					

Quelle : Siehe Übersicht 8.

Übersicht 11 : Gewählte Rechtsformen für Kooperationen ohne Ausgliederung von Betriebszweigen-(Stand : März 1970)

Kooperationen	ohne eigene Rechtspersönlichkeit						mit eigener Rechtspersönlichkeit					ohne Rechtsform	keine Angaben	
	GGG (1) Gesellschaft	Bruchteilsgem.	nicht rechtsf. Verein	OHG	KG	GmbH & Co KG	eingetr. Verein	eGmbH	GmbH	AG	Wasser- u. Bodenverband			
<u>Fortsetzung</u>														
<u>Gemeinschaftliche Anlagen- u. Gebäudenutzung</u>														
Trocknungsgemeinschaft		56 (2)				1			1	1				
Trocknungsgenossenschaft								18						
Brennereigemeinschaft	2	12										2		
Brennereigenossenschaft								58						
Kartoffellagergemeinschaft		19					2	22	2			1		
Kartoffelvorkeimhäuser		187(2)												
Silogemeinschaft		1												
Silo- u. Maschinengemeinschaft im Rahmen der Aussiedlung	2													
Gemüse- u. Obstkühlagergenossenschaft								7						
Spargelwaschanlage								1						
Getreidelager								5						
Melkstandgenossenschaft								1						
Gemeinschaftsheizung für Gärtnereien						1								
<u>d) Gemeinschaftliche Grünlandnutzung</u>														
Weidegenossenschaft												7 (3)		
Genossenschaftliche Almwirtschaft und Gemeinschaftsalmen												185 (4)		

Quelle : siehe Übersicht 8

Übersicht 12 : Gewählte Rechtsformen für Kooperationen ohne Ausgliederung von Betriebszweigen (Stand : März 1970)

	ohne eigene Rechtspersönlichkeit						mit eigener Rechtspersönlichkeit					ohne Rechtsform	keine Angaben
	BGB (1) Gesellschaft	Bruchteilsgem.	nicht rechtsf. Verein	DHG	KG	GmbH & Co KG	eingetr. Verein	eGmbH	GmbH	AG	Wasser- u. Bodenverband		
<u>2. Kooperationen mit dem Schwergewicht im marktwirtschaftlichen Bereich</u>													
a) <u>Erzeugergemeinschaften</u>													174 (5)
b) <u>Erzeugerorganisationen</u> Obst und Gemüse								16	2	2			2
c) <u>Sonstige Marktgemeinschaften</u> Marktgemeinschaft für Blumen								3					
Vermarktung von Holz												1	
Marktgemeinschaft für Fische									1				
<u>3. Kooperationen im produktions- und marktwirtschaftlichen Bereich</u>													
<u>Erzeugerringe für :</u>													
Ferkelaufzucht							29(?)					3	
Schweinemast							93(?)					24	
Ferkelaufzucht und Mast			25 (2)				31(2)	1					1
Bullenmast							10						
Lämmermast							5						
Junggeflügelmast							2						
Eier und Kükenaufzucht			1				15						
insgesamt	2.504	35.686	740	-	-	2	363	984	6	3	94	41	197

(1) vielfach nur Gesellschaftsvertrag genannt

(2) nach Angaben der Beispiele

(3) nur 3 als Beispiele für Bayern angegeben

(4) Überwiegend Genossenschaften, keine spezielle Aufgliederung

(5) aufgrund einer BML-Umfrage ermittelt, sind juristische Personen des Privatrechts, keine spezielle Aufgliederung

Quelle : siehe Übersicht 8.

Übersicht 13 : Gewählte Rechtsformen für Kooperationen mit Ausgliederung von Betriebszweigen, Betriebsgemeinschaften und Gemeinschaftsbetriebe (Stand : März 1970)

Kooperationen	ohne eigene Rechtspersönlichkeit						mit eigener Rechtspersönlichkeit					ohne Rechts- forma	keine Angaben
	GGG (1) Gesell- schaft	Bruch- teils- gem.	nicht rechtsf. Verein	OHG	KG	GmbH & Co KG	eingetr. Verein	eGmbH	GmbH	AG	Wasser-u. Boden- verband		
<u>II. Kooperationen mit Ausgliederung von Be- triebszweigen sowie Betriebsgemeinschaften</u>													
<u>1. Einzelproduktgemeinschaften</u>													
Ferkelaufzuchtgemeinschaft		2		1					1				1
Schweinezüchtergemeinschaft	1												
Schweinemastgemeinschaft		21		2	2	3		2	1				1
Milchviehhaltungsgemeinschaft (Kutel)						1							
Rullenmastgemeinschaft		2				1			1				1
Kälbermastgemeinschaft									1				
Legehennengemeinschaft		1		3	2	18		1	3				
Junggeflügelmastgemeinschaft	1					9		1	2			1	1
Junghennenaufzuchtgemeinschaft					3	3			1				1
Obstanbaugemeinschaft		5					2	183			19	16	
Spargelanbaugemeinschaft		1											1
<u>2. Betriebsgemeinschaften</u>	3	1					1					7	2
<u>III. Gemeinschaftsbetriebe</u>	7				1							2	

(1) vielfach nur Gesellschaftsvertrag genannt

Quelle : siehe Übersicht 8.

Die aus den Modellergebnissen gezogenen Schlussfolgerungen entsprechen bei dieser Kooperationsform weitgehend der Realität (vgl. Punkt 8.2.1. und 8.2.2.).

9.3. Rechtsformen bei Schweinemastgemeinschaften und anderen Kooperationen auf Betriebszweigebene

9.3.1. Schweinemastgemeinschaften

Aus Übersicht 8 ist zu ersehen, dass die Einzelproduktgemeinschaften hinsichtlich der von ihnen gewählten Rechtsformen ein ziemlich buntes Bild ergeben. Übersicht 14 vermittelt einen Einblick, wie sich die verschiedenen Einzelproduktgemeinschaften regional verteilen.

Die meisten Schweinemastgemeinschaften sind als Bruchteilsgemeinschaften geführt (21 Fälle), nur wenige als OHG's und KG's (je zwei Fälle), als GmbH & Co.KG's (drei Fälle), eGmbH's (zwei Fälle) und als GmbH (1 Fall) geführt (Übersicht 13).

Das Überwiegen der Bruchteilsgemeinschaft ist damit zu begründen : durch sie lässt sich einerseits die Besteuerung vermeiden, die die Personen- und Kapitalgesellschaften trifft, andererseits kann trotz des Nachteils, dass sämtliche Ein- und Verkäufe im Namen und auf Rechnung der Mitglieder einer Bruchteilsgemeinschaft zu tätigen sind, der Geschäftsbetrieb - wenigstens bei kleineren Gemeinschaften - mehr oder weniger reibungslos durchgeführt werden.

Es wäre jedoch falsch, in der Bevorzugung der Bruchteilsgemeinschaft die Bestätigung ihrer speziellen Eignung für diese Kooperationsart zu sehen. Insofern widersprechen diese Erhebungsergebnisse prinzipiell nicht den aus den Modellen gezogenen Schlussfolgerungen (vgl. Punkt 8.3.2.).

9.3.2. Sonstige Kooperationen auf Betriebszweigebene

Bei den sonstigen Einzelproduktgemeinschaften ergibt sich (Übersicht 13) - wie eingangs erwähnt - ein buntes Bild : bei genauerer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass die Bruchteilsgemeinschaft und die GmbH & Co.KG überwiegen; die Obstbaugemeinschaften wählten fast ausschliesslich die eGmbH.

Übersicht 14 : Verbreitung der verschiedenen Einzelproduktgemeinschaften nach Bundesländern (Stand : März 1970)

Einzelproduktgemeinschaften	Schleswig-Holstein		Niedersachsen		Nordrhein-Westfalen		Hessen		Rheinland-Pfalz		Baden-Württemberg		Bayern		Saarland		Bundesgebiet (1)	
	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.
Ferkelaufzuchtgemeinschaft	1	.	2	18	-	-	-	-	-	-	1	5	-	-	-	-	5	23 ³⁾
Schweinemastgemeinschaft	-	-	1	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Schweinemastgemeinschaft	-	-	6	104	-	-	6	53	2	13	1	9	10	87	1	19	32	285 ⁶⁾
			4	.					2	.								
Schweinezüchtergemeinschaft	1	9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	9
Bullenmastgemeinschaft	-	-	3	37	-	-	1	2	-	-	-	-	1	3	-	-	5	42
Kälbermastgemeinschaft	-	-	1	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	. ²⁾
Milchviehhaltungsgemeinschaft (Kutel)	-	-	-	-	1	60	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	60
Legehennengemeinschaft	-	-	21	92	1	4	-	-	1	8	-	-	9	67	-	-	38	171 ⁶⁾
			5	.								1	.					
Junghennenaufzuchtgemeinschaft	-	-	7	22	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8	22 ²⁾
			1	.														
Junggeflügelmastgemeinschaft	-	-	4	59	-	-	-	-	2	-	2	15	6	122	-	-	15	196 ⁴⁾
			1	.														
Obstanbaugemeinschaft	-	-	-	-	-	-	119	3.115	-	-	74	4.313	32	1.454	-	-	225	8.882
Spargelbaugemeinschaft	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	30	-	-	2	30
Insgesamt	2	9 ²⁾	56	332 ⁷⁾	2	64	126	3.170	7	21 ⁵⁾	78	4.342	61	1.763 ²⁾	1	19	333	9.720 ⁸⁾

(1) In Berlin sind keine Kooperationen gebildet worden, in Hamburg und Bremen fehlen Einzelproduktgemeinschaften

Mitgliederzahlen fehlen von Gemeinschaften :

- (2) einer Gemeinschaft
- (3) 2 Gemeinschaften
- (4) 3 "
- (5) 4 "
- (6) 6 "
- (7) 13 "
- (8) 19 "

Quelle : siehe Übersicht 8.

9.4. Rechtsformen bei Betriebsgemeinschaften und Gemeinschaftsbetrieben

In dieser Integrationsstufe entsprechen die in der Praxis gewählten Gesellschaftsformen am wenigsten den praktischen Erfordernissen (Übersicht 8 bzw. 13). Bei den Betriebsgemeinschaften verzichteten die Beteiligten in 9 von 14 Fällen überhaupt auf eine Rechtsform (3 Fälle sind BGB-Gesellschaften). "Sie begnügen sich mit - zum Teil detaillierten - schriftlichen Vereinbarungen und Absprachen, die die Rechte und Pflichten regeln und die Aufgabenbereiche voneinander abgrenzen. Hieraus spricht eine bemerkenswerte Unsicherheit, für die engen wirtschaftlichen Verflechtungen eine entsprechende juristische Ausdrucksform zu finden, die aber auch die rechtliche Selbständigkeit nach aussen hin anzeigt. So gesehen stellen die Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts und die Gemeinschaft nach Bruchteilen - die vereinzelt gewählt wurden - für den Sachverhalt hier weitgehend nur Ausweichlösungen dar" (2, S. 43).

9.5. Rechtsformen bei Erzeugerringen und -gemeinschaften

9.5.1. Erzeugerringe

Von den in Übersicht 12 genannten 117 Erzeugerringen für Schweinemast sind 93 in der Rechtsform eingetragener Vereine geführt. Auch alle sonstigen Erzeugerringe haben nach Übersicht 12 überwiegend die Rechtsform des eingetragenen Vereins. Die regionale Verteilung der verschiedenen Erzeugerringe ergibt sich aus Übersicht 15.

9.5.2. Erzeugergemeinschaften

Von den 174 Erzeugergemeinschaften, die Mitte 1970 in der BRD gezählt wurden, erhielten 64 ihre Anerkennung im Sinne des Marktstrukturgesetzes, was voraussetzt, dass sie juristische Personen des Privatrechts sind (rechtsfähiger Verein, Genossenschaft, GmbH, AG, Kommanditgesellschaft auf Aktien). Leider ist in Übersicht 8 bzw. 12 nicht gesagt, wie sich die Erzeugergemeinschaften zahlenmässig auf die Gesellschaftsformen verteilen. Ihre regionale Aufgliederung vermittelt Übersicht 16.

Übersicht 15 : Verbreitung der verschiedenen Erzeugerringe nach Bundesländern (Stand : Ende 1969)

Erzeugerringe für :	Schleswig-Holstein		Niedersachsen		Nordrhein-Westfalen		Hessen		Rheinland-Pfalz		Baden-Württemberg		Bayern		Saarland		Bundesgebiet (1)	
	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.	Anzahl	Mitgl.
Ferkelaufzucht	-	-	6	.	1	602	-	-	-	-	3	721	22	1.717	-	-	32	3.040 ²⁾
Schweinemast	-	-	9	.	1	200	-	-	-	-	24	1.940	83	5.388	-	-	117	7.528 ²⁾
Ferkelaufzucht und Schweinemast	8	704	16	.	4	2.600	21	1.117	8	942	-	-	-	-	1	19	58	5.382 ²⁾
Bullenmast	-	-	-	-	1	60	-	-	-	-	-	-	9	523	-	-	10	583
Lämmermast	-	-	1	62	1	51	-	-	-	-	-	-	3	156	-	-	5	269
Geflügelmast	-	-	-	-	-	-	1	40	-	-	-	-	1	26	-	-	2	66
Eier und Kükenaufzucht	-	-	-	-	-	-	11	591	-	-	-	-	5	187	-	-	16	778
Insgesamt	8	704	32	.	8	3.513	33	1.748	8	942	27	2.661	123	7.997	1	19	240	17.646 ²⁾

(1) in Berlin sind keine Kooperationen gebildet worden; in Hamburg und Bremen fehlen Erzeugerringe

(2) ohne Niedersachsen

Quelle : siehe Übersicht 8.

Übersicht 16 : Erzeugergemeinschaften (nach dem Marktstrukturgesetz vom 16.5.1969) in den Bundesländern (1) (Stand : Mitte 1970)

Erzeugergemeinschaften a) Antrag gestellt b) anerkannt	Schleswig- Holstein	Hamburg	Nieder- Sachsen	Bremen	Nordrhein- Westfalen	Hessen	Rheinland- Pfalz	Baden- Württemberg	Bayern	Bundes- gebiet
<u>pflanzlicher Sektor</u>										
Qualitätsweizen	a) 67 b) -	-	-	-	1	-	-	-	4	72
Obst und Gemüse	a) - b) -	-	-	-	-	-	-	-	3	3
Kartoffeln	a) - b) -	-	-	-	-	-	-	-	6	6
Blumen und Zierpflanzen	a) - b) -	-	-	1	-	-	-	-	1	2
Wein	a) - b) -	-	-	-	-	-	1	-	-	1
<u>tierischer Sektor</u>										
Schlachtvieh und Ferkel	a) 6 b) 5	-	19 16	-	5 5	18 16	-	3	13 9	64 51
Milch	a) - b) -	-	-	-	-	-	-	-	2	2
Geflügel	a) - b) -	-	-	-	2 1	-	-	-	-	2 1
Fische	a) 10 b) 4	1 1	6 3	5 4	-	-	-	-	-	22 12
Insgesamt	a) 83 b) 9	1 1	25 19	6 4	8 6	18 16	1 -	3 -	29 9	174 64

(1) in Berlin und im Saarland sind Erzeugergemeinschaften erst im Gründung begriffen

Quelle : siehe Übersicht 8.

9.6. Schlussbemerkung

Abschliessend lässt sich feststellen, dass die vom Bundeslandwirtschaftsministerium veranlasste Untersuchung die aus Modellüberlegungen gewonnenen Schlussfolgerungen dieser Studie bestätigt : Der Landwirtschaft fehlen für die verschiedenen Kooperationsstufen geeignete Rechts- oder Gesellschaftsformen.

A N H A N G

T e i l 5

A B S C H L U S S

10. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

10.1 Zusammenfassung

In den vergangenen Jahren zeigte sich, dass zur Einkommensverbesserung der Landwirtschaft sowohl markt- und preispolitische als auch agrarstrukturelle Massnahmen erforderlich sind.

Die Chance, über grössere Produktionseinheiten zu einer Kostensenkung (indirekte Einkommenserhöhung) zu gelangen, wurde in der Bundesrepublik Deutschland bereits von vielen Landwirten erkannt, die verschiedene neue Formen der überbetrieblichen Zusammenarbeit entwickelten und praktizieren.

Das Ziel dieser Untersuchung besteht darin, einen Überblick von den in der BRD gegebenen juristischen Formen zu vermitteln (Teil 1). Neben einer allgemeinen Erläuterung der Besteuerung der verschiedenen Gesellschaftsarten (Teil 2) wird im dritten Teil dieser Studie anhand von Modellbeispielen typischer Integrationsstufen die Steuerbelastung ausgewählter Gesellschaftsarten quantitativ dargestellt. Es handelt sich dabei um die vergleichsweise Besteuerung der wesentlichen Rechts- oder Gesellschaftsformen am Beispiel einer Maschinengemeinschaft, einer Schweinemastgemeinschaft, einer gemeinsamen Milchviehhaltung, eines Gemeinschaftsbetriebes, einer Erzeugergemeinschaft für Fleischverwertung und Obst- und Gemüsevermarktung.

Während der dritte Teil der Studie zu einem Vergleich der steuerlichen Belastung verschiedener Gesellschaftsformen führt, wird im vierten Teil versucht für die zugrundeliegenden Modellbeispiele die relativ beste Gesellschaftsform unter gleichzeitiger Berücksichtigung rechtlicher, wirtschaftlicher, sozialer und steuerlicher Faktoren zu ermitteln. Da die hieraus resultierenden Ergebnisse zwar auf typischen, aber spezifischen Annahmen einzelner Beispiele gründen, können zunächst keine verallgemeinernden Aussagen gemacht werden. Inwiefern jedoch die Schlussfolgerungen, die man aus den Modellergebnissen für prinzipiell ähnliche Fälle zu ziehen geneigt ist, der Wirklichkeit

entsprechen, wird abschliessend gezeigt. Für diese Gegenüberstellung dient eine Erhebung des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, in der über Zahl und regionale Verteilung der verschiedenen Kooperationsformen und der für sie gewählten Rechts- oder Gesellschaftsformen berichtet wird.

10.2. Schlussfolgerungen

Sowohl die Modellüberlegungen dieser Studie als auch die genannten Erhebungsergebnisse des Bundeslandwirtschaftsministeriums zeigen, dass landwirtschaftlichen Kooperationen vielfach nicht jene Gesellschaftsformen offen stehen, die für ihre Aufgaben und Ziele erforderlich wären. So sind aus handelsrechtlichen Gründen (§§ 1, 2, 3 HGB) die OHG und KG grundsätzlich landwirtschaftlichen Betrieben nicht zugänglich. Die Kapitalgesellschaften sind wegen der mit ihnen verbundenen doppelten Besteuerung für landwirtschaftliche Kooperationen wohl kaum erschwinglich. Die Konzessionierung des wirtschaftlichen Vereins ist äusserst schwierig zu erreichen und der Anwendungsbereich der landwirtschaftlichen Nutzungs- bzw. Verwertungsgenossenschaft ist für die heutigen Erfordernisse viel zu eng. Ausserdem sind landwirtschaftliche Kooperationen, sofern es sich nicht um anerkannte Erzeugergemeinschaften handelt, gegenüber dem landwirtschaftlichen Einzelbetrieb bei der Vergabe staatlicher Förderungsmittel benachteiligt. Nicht zuletzt können sich für Kooperationen Hemmnisse aufgrund der Beschränkung der Eigentumsübertragung nach dem Grundstücksverkehrs- und Höferecht ergeben und auch wegen des noch geltenden Verbotes der Unterverpachtung. Daraus ergeben sich folgende wesentliche Forderungen :

- Die OHG und KG sind der Landwirtschaft zu öffnen. Entsprechende Änderungsvorschläge zum BGB und HGB wurden von Raisch ausgearbeitet.
 - Landwirtschaftliche Kooperationen sollten steuerlich und förderungsrechtlich dem landwirtschaftlichen Einzelbetrieb gleichgestellt werden, unabhängig von der Rechtsform.
 - Es ist zu klären, unter welchen Voraussetzungen sich Nichtlandwirte mit Kapital an landwirtschaftlichen Gemeinschaftsunternehmen beteiligen können.
-

Die Besteuerung ausgewählter Gesellschaftsformen anhand von Beispielen(1) (2)

Berechnungen der Beispiele

I. GEMEINSAME MASCHINENBENUTZUNG

Fallschilderung :

Man nehme an, dass sich acht Landwirte zusammenschliessen. Sie tätigen folgende Investitionen :

- Bau eines Schuppens 4.000 RE . 3,69 DM =	14.760,- DM
- Maschinenanschaffung 16.310 RE . 3,69 DM =	60.184,- DM
- Baugrund wird von einem Gesellschaftsmitglied <u>kostenlos</u> zur Verfügung gestellt	
Gesamtinvestition 20.310 RE . 3,69 DM =	74.943,- DM

Dieser Betrag wird mittels eines Darlehens (= 20.310 RE) finanziert (Laufzeit 10 Jahre; Zinssatz 6%).

Die gesamten Ausgaben betragen :	6.370 RE . 3,69 DM = 23.505,- DM
Die Einnahmen belaufen sich auf :	9.920 RE . 3,69 DM = 36.605,- DM
Der Gewinn beträgt demnach :	3.550 RE . 3,69 DM = 13.099,- DM

Dieser Gewinn wird zu gleichen Teilen an die acht Mitglieder aufgeteilt.

Ferner wird angenommen, dass jeder Beteiligte aus seiner sonstigen landwirtschaftlichen Tätigkeit Einkünfte in Höhe von 5.000 RE erzielt. Nach acht Jahren tritt ein Gesellschaftsmitglied aus; sein Anteil wird von den anderen übernommen. Der Wert der Gebäude und Ausrüstungsgegenstände wird zum Zwecke der Abfindung mit dem um 15 % erhöhten Buchwert angesetzt (AFA bei Maschinen 15 %, beim Schuppen 4%).

Wie hoch ist die Besteuerung bei der Gründung, beim Ablauf der Gesellschaft und beim Austritt eines Gesellschaftsmitgliedes ?

(1) Die Berechnungen erfolgten im Mai-Juni 1970.

(2) Die Fallschilderungen sind dargestellt auf Grund der Angaben die gemeinsam für die Mitgliedstaaten angewandt wurden. S. Anhang "Hausmitteilungen über Landwirtschaft" Nr. 83.

Bemerkung : Bei den Berechnungen (I-IV) wurde davon ausgegangen, dass die Anteile der Landwirte an Kapitalgesellschaften einkommensteuerlich als Privatvermögen angesehen wurden und auch danach kalkuliert wurden. Nach Stellungnahme der Oberfinanzdirektion München vom 15. Juli 1971 gehören jedoch solche Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen der Landwirte.

I.1. Besteuerung der gemeinsamen Maschinenbenutzung als BGB-(Personen)-Gesellschaft

I.1.1. Besteuerung bei der Gründung

I.1.1.1. Einkommensteuer

Die Einbringung von Bareinlagen zur Kapitalausstattung der Gesellschaft führt nicht zur Einkommensteuerpflicht (bei Sacheinlagen siehe BHF-Urt. vom 16.3.1967, BStBl. 67 III, S.318).

I.1.1.2. Gewerbesteuer

Grundsatz : Gewerbesteuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt "in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebes erforderlich sind".

Es fragt sich, ob diese Tätigkeit nicht in den Bereich der Einkünfte : "Vermietung und Verpachtung" oder den der "Land- und Forstwirtschaft" fällt, wodurch von vornherein nicht gewerbliche Tätigkeit und damit Gewerbesteuerfreiheit gegeben wäre. Die kaufmännische Gestaltung dieser Tätigkeit spricht für deren gewerblichen Charakter. Es handelt sich in diesem Beispiel also um einen Gewerbebetrieb, der jedoch gemäss § 3, Ziff. 8 GewSTG von der Gewerbesteuerpflicht befreit werden kann.

I.1.1.3. Mehrwertsteuer

Gemäss § 4, Ziff. 8 UStG (1967) besteht bei der Gründung einer BGB-(Personen)-Gesellschaft Steuerbefreiung (nach Brönner gilt das für Bar- und Sacheinlagen, sofern letztere nicht aus dem Betriebsvermögen stammen).

Der gegenseitige Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft bei der Gesellschaftsgründung ist für die Gesellschaft zwar steuerbar, gemäss § 4, Ziff. 8 USt 1967, jedoch nicht steuerpflichtig. Das gilt bei den Gesellschaftern, nur für ihre Barleistungen an die Gesellschaft. Tätigt der Gesellschafter Sacheinlagen, so muss er für diese Leistungen Umsatzsteuer entrichten, wenn es sich um Gegenstände aus seinem Unternehmen handelt. Bei Grundstücken kann allerdings die Befreiung gemäss § 4 Ziff. 9 a UStG 1967 beansprucht werden.

I.1.2. Die laufende Besteuerung der BGB-(Personen)-Gesellschaft

I.1.2.1. Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Gesellschafters.

Gewinn aus eigenem landwirtschaftlichen Unternehmen

5.000 RE . 3,69 DM = 18.450,- DM

Einheitlicher Gewinn der BGB-Gesellschaft (siehe Fallschilderung)

3.550 RE . 3,69 DM = 13.099,- DM

Gesonderter Gewinn pro Gesellschafter (1/8 Anteil) (1) 1.637,- DM

20.087,- DM

Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft
(§ 13 Abs. 3 EStG) bei Zusammenveranlagung

- 2.400,- DM

Gesamtbetrag der Einkünfte

17.687,- DM

Da keine Angaben über Sonderausgaben vorliegen,
werden die Pauschbeträge gemäss § 10c Ziff. 3 EStG
abgezogen (2 x 200,- DM) (2)

-400,- DM

Einkommen

17.287,- DM

- Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 2 Ziff. 4 EStG)

für erstes Kind 1.200,- DM

für zweites Kind 1.680,- DM

-2.880,- DM

Zu versteuernder Einkommensbetrag

14.407,- DM

Einkommensteuer laut Splitting-Tabelle

2.096,- DM

Kirchensteuer (8%) (abzugsfähig als Sonderausgabe)

167,68DM

I.1.2.2. Gewerbesteuer

"Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit 1. der offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind; " (§ 2 Abs. 2 GewStG). Nach § 3 Ziff. 8 GewStG

-
- (1) Bei dem Gesellschafter, der den Grund und Boden kostenlos zur Verfügung stellt, kann von dem anteiligen Gewinn die für das Grundstück entrichtete Grundsteuer abgezogen werden (vergl. I.2.5.). Dadurch vermindert sich der zu versteuernde Einkommensbetrag.
- (2) Nachtrag : In Realität sind die Sonderausgaben höher (Krankenversicherung, Kirchensteuer, evtl. Lebensversicherung).

sind jedoch Vereinigungen, "die die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände ... zum Gegenstand haben" von der Gewerbesteuer befreit.

Aus diesem Grund ist die hier behandelte Gesellschaft gewerbesteuerfrei.

I.1.2.3. Vermögensteuer

Die BGB-Gesellschaft ist selbst nicht vermögensteuerpflichtig. Zur Ermittlung des auf den einzelnen Gesellschafter entfallenden vermögensteuerpflichtigen Anteils wird für die BGB-Gesellschaft ein eigener Einheitswert festgestellt (Einheitswert für den gewerblichen Betrieb der BGB-Gesellschaft).

Die Vermögensteuer wird auf die persönlichen Verhältnisse der einzelnen Gesellschafter abgestellt. Der vermögensteuerpflichtige Betrag des Gesellschafters setzt sich in diesem Fall zusammen aus dem :

- Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes des Gesellschafters,
- Anteil am Einheitswert des Betriebsvermögens der Gesellschaft,
- dem sonstigen Vermögen des Gesellschafters (§ 110 BewG).

Da im Modell keine Angaben zu den Einheitswerten der landwirtschaftlichen Betriebe der Gesellschafter und ihrer Anteile am Einheitswert des Betriebsvermögens der Gesellschaft gemacht wurden - das gilt auch für das sonstige Vermögen - kann die Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer nicht ermittelt werden. Dennoch soll das anhand eines wirklichkeitsnahen Beispiels gezeigt werden (angenommene Gemeinschaftsgründung am 1.7.; Stichtag der Vermögensteuerberechnung ist der nächstfolgende 1.1., der Kalkulationszeitpunkt liegt 1 1/2 Jahre nach der Gemeinschaftsgründung).

Berechnung der Vermögensteuer (1) :

Angenommener Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes (nach dem Reichsbewertungsgesetz vom 1.1.1935) bei mittlerer Ertragslage, 30 ha LN	35.000,- DM
Anteil am Einheitswert des Betriebsvermögens der Gesellschaft	1.975,- DM
Sonstiges Vermögen (Sparguthaben)	<u>9.000,- DM</u>
Gesamtvermögen	<u>45.975,- DM</u>

1 Bei dem Gesellschafter, der den Grund und Boden für den gemeinsamen Maschinenschuppen kostenlos zur Verfügung stellt, muss zum anteiligen Einheitswert in Höhe von 1975,- DM (siehe Nebenberechnung) der Einheitswert des Grundstückes mit 4.200,- DM hinzugefügt werden. Andererseits ist der Einheitswert seines landwirtschaftlichen Betriebes um den unterschiedlichen Grundbesitz zu verringern (Wert-Fortschreibung), wenn sich der Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes um mindestens DM 500,- verringert (22 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 2 BewG).

Nebenberechnung zum Einheitswert des Betriebsvermögens :

Einheitsbewertung für die Maschinen-Gemeinschaft

lt. Bilanz :	Grund und Boden	1.250,- RE (1)	Darlehen	17.265,- RE
	Schuppen	3.760,- RE	Verbindlichk.	-
	Material	12.722,- RE	Eigenkapital	<u>4.267,- RE</u>
Annahme :	Kasse	800,- RE		21.532,- RE
	Bank	<u>3.000,- RE</u>		
		21.532,- RE		

Für die Bewertung angenommene Verkehrswerte :

Schuppen	3.900,- RE
Material	<u>14.000,- RE</u>
	17.900,- RE
Kasse, Bank	<u>3.800,- RE</u>
	21.700,- RE
Darlehen	<u>-17.265,- RE</u>
	4.435,- RE . 3,69 DM = 16.365,- DM;

Einheitswert Grund u. Boden 1.163,- RE
5.598,- RE . 3,69 DM = 20.657,- DM
abgerundet auf volle Tausend 20.000,- DM

Aufteilung des Einheitswertes auf die Gesellschafter :

Einheitswert	20.000,- DM
abzüglich Einheitswert des Grundstücks (1.163,- RE . 3,69 DM = 4.291,- DM; abgerundet auf volle Hundert)	<u>-4.200,- DM</u>
	15.800,- DM
Anteiliger Einheitswert je Gesellschafter (15.800,- DM : 8 Gesellschafter =)	1.975,- DM

Bei sieben Gesellschaftern beträgt der anteilige Einheitswert 1.975,- DM,
beim Grundstückseigentümer wird dieser Wert um den Einheitswert seines kosten-
los zur Verfügung gestellten Grundstücks erhöht. Er beträgt demnach 4.200 +
4.200 + 1.975 ,- DM = 6.175,- DM.

(1) Obschon der Grund und Boden für die Maschinengemeinschaft von einem
der acht Gesellschafter der Gemeinschaft kostenlos zur Verfügung gestellt
wird, muss er bei der Gesellschaft bilanziert und im Einheitswert des
Betriebsvermögens berücksichtigt werden.
Aus Vereinfachungsgründen wird das Grundstück nicht in einer Ergänzungs-
bilanz des Grundstückseigentümers sondern direkt in die obige Gesell-
schaftsbilanz aufgenommen.

Erläuterung des Bilanzwertes 12.722,- RE :

Maschinen	16.310,- RE
Abschreibung : 22 %	
jährlich 15 %, 1 1/2 Jahre	
Berechnungszeit	<u>-3.588,- RE</u>
	12.722,- RE

Nebenberechnung zum sonstigen Vermögen :

Annahmen :

Lebensversicherung : einbezahlt 9.000,- DM; mit 2/3 bewertet	6.000,- DM
Sparguthaben : einbezahlt 3.000,- DM; voll bewertet	<u>3.000,- DM</u>
	9.000,- DM

Eigentliche Vermögensteuerberechnung :

Gesamtvermögen (Übertrag)	45.975,- DM
" abgerundet auf volle Tausend	45.000,- DM

Freibeträge

Freibetrag für Sparguthaben (§ 110 Abs. 1 Nr. 2 BewG) 2.000,- DM

Freibetrag (20.000 DM) : für Rest

(9.000,- 2.000,- DM) des Sparguthabens

(= Lebensversicherung) (§ 110 Abs. 2 und 3 BewG) 7.000,- DM

Persönliche Freibeträge (§ 5 Abs. 1 VStG) 40.000 für

Ehegatten und 2 x 20.000 für Kinder unter 18 Jahren : 80.000,- DM

Gesamtfreibetrag 89.000,- DM

Aus den obigen Ausführungen ist klar zu ersehen, dass die Summe der Freibeträge weit grösser ist als das errechnete Gesamtvermögen (45.000,- DM)
Konsequenz : keine Vermögensteuer (Tarif 1%).

I.1.2.4. Mehrwertsteuer

In § 24 UStG 1967 wird die Mehrwertbesteuerung der Landwirtschaft geregelt.

Da die gemeinsame Benützung von Maschinen (Maschinengemeinschaft) nicht in den Bereich der Land- und Forstwirtschaft fällt, ist § 24 UStG 1967 nicht anwendbar, durch den in diesem Fall keine Mehrwert-Steuerzahllast entstanden wäre.

Die Maschinengemeinschaft hat - gemäss den Modellannahmen - einen Gesamtumsatz von weniger als 60.000 DM (zuzüglich der darauf entfallenden Mehrwertsteuer). Aus diesem Grund kann sie nach § 19 UStG 1967 Abs. 1 mit 4 % des Umsatzes (des Bruttoumsatzes einschliesslich dieser USt) besteuert werden. Da der tatsächliche Umsatz weniger als 40.000 DM beträgt, kann der volle Freibetrag von 12.000 DM (§ 19 Abs. 2) in Anspruch genommen werden.

In dieser Gesellschaft sind die Abnehmer Landwirte. Es besteht bei ihnen deshalb kein Interesse an Rechnungen mit Vorsteuerausweis (Durchschnittsbesteuerung gemäss § 24 UStG 1967). Damit dürfte auch von seiten der Gesellschafter (Abnehmer) einer Besteuerung nach § 19 UStG 1967 Abs. 1 nichts im Wege stehen. Die BGB-Gesellschaft muss daher nicht die "allgemeinen Vorschriften" des Mehrwertsteuergesetzes anwenden.

Berechnung der Steuer :

Gesamtumsatz (9.920 RE . 3,69 DM)	36.605,- DM
abzügl. Freibetrag	<u>12.000,- DM</u>
	24.605,- DM
4 % aus 24.605,- DM	984,- DM
Die zu zahlende USt beträgt	984,- DM

I.1.2.5. Grundsteuer

Das Betriebsgrundstück wird der Gesellschaft kostenlos zur Verfügung gestellt; der Grundstückseigentümer trägt auch die Grundsteuer. Dadurch entsteht für die Gesellschaft bzw. die Gesellschafter keine Grundsteuerzahllast. Sie ist bei ihm als persönlich getragene Betriebsausgabe von seinem Gewinnanteil abzuziehen.

I.1.3. Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters aus der BGB-(Personen) Gesellschaft (1)

I.1.3.1. Einkommenbesteuerung

Der Ausscheidende unterliegt gemäss § 16 EStG mit seiner Anteilsveräusserung der Einkommensteuer, wobei er bis zu seinem Ausscheiden am Gewinn und Verlust

(1) Es wird unterstellt, dass das Mitglied, das den Grund und Boden kostenlos zur Verfügung stellt, nicht aus der BGB-(Personen)-Gesellschaft ausscheidet. Wegen der mit dem Ausscheiden verbundenen Privatentnahme des Grundstücks zum gegenüber dem Buchwert höheren Teilwert, entstünden steuerliche Auswirkungen, die von der folgenden Darstellung abweichen.

der Personengesellschaft beteiligt ist (laufende Gewinne), weshalb für den Zeitpunkt des Ausscheidens eine einheitliche Gewinnfeststellung zu tätigen ist. Gemäss § 16 Abs. 2 EstG ist der Veräusserungsgewinn im Sinne des Abs. 1 der Betrag, "um den der Veräusserungspreis nach Abzug der Veräusserungskosten den Wert des Betriebsvermögens (Abs. 1 Ziff. 1) oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 1 Ziff. 2 und 3) übersteigt". Da der in der Buchführung der Gesellschaft ausgewiesene Anteil eines Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen nicht bekannt ist, muss auf den aus beiliegender Übersicht errechneten Gesellschaftsanteil bzw. anteiligen Veräusserungsgewinn zurückgegriffen werden. Ein Veräusserungsgewinn dieser Art unterliegt gemäss § 34 EStG einem ermässigten Steuersatz (Hälfte des Durchschnittssteuersatzes).

Ermittlung des Veräusserungsgewinns

1/8 Gesamtanteil eines Gesellschafters am Veräusserungsgewinn.

Darstellung in T-Bilanzform

Bilanz zu Buchwerten (RE) (1)

(nach 8 Jahren = Austrittszeitpunkt eines Gesellschafters)

Maschinen	13.863,-	Eigenkapital (2)	12.521,-
Schuppen	<u>2.720,-</u>	Fremdkapital	<u>4.062,-</u>
	<u>16.583,-</u>		<u>16.583,-</u>

Bilanz zu Verkehrswerten (RE)

(nach 8 Jahren = Austrittszeitpunkt eines Gesellschafters)

Betriebseigene Aktiva zu Buchwerten	16.583	Fremdkapital	4.062
+ Stille Reserven (15 % Erhöhung des Buchwertes)	2.487	Eigenkapital(1)	15.008
	<u>19.070</u>		<u>19.070</u>

Eigenkapital in Buchwert - Bilanz 1/8 von 12.521 =	1.565 RE
" in Verkehrswert - Bilanz 1/8 von 15.008 =	1.876 RE
Veräusserungsgewinn eines Gesellschafters	311 RE

(1) Der von einem Mitglied der Gesellschaft kostenlos zur Verfügung gestellte Grund und Boden ist in einer Ergänzungsbilanz erfasst; die hier nicht relevant ist (vergl. Fussnote I.1.1.3.)

(2) Summe der Eigenkapitalkonten der Gesellschafter.

Zu versteuernder Veräusserungsgewinn :

311 RE . 3,69 DM =	1.148 DM
abzogl. Frei-Betrag (§ 16 Abs 4 EStG) 1/8 von 20.000 DM	<u>-2.500 DM</u>
Zum halben Steuersatz zu versteuern	0 DM

Da im vorliegenden Beispiel der Freibetrag grösser ist als der zu versteuernde Veräusserungsgewinn, entsteht beim Austritt eines Gesellschafters keine Einkommensteuerbelastung. Der Anteil an den stillen Reserven, den die Gesellschaft vom ausgeschiedenen Gesellschafter erworben hat, ist anteilmässig bei jenen Wirtschaftsgütern zu aktivieren, die stille Reserven enthalten (Bilanz zu Buchwerten).

I.1.3.2. Gewerbesteuer

Nach dem Gewerbesteuergesetz ist grundsätzlich nur der laufende Ertrag eines Unternehmens gewerbesteuerpflichtig, sofern nicht aufgrund von § 3 Ziff. 8 GewStG oder sonstigen Befreiungsvorschriften Gewerbesteuerfreiheit gegeben ist (Siehe I.1.1.2.2.).

Das Ausscheiden eines Gesellschafters und die damit verbundene Veräusserung seines Gesellschaftersanteils führen nicht zu einem gewerbesteuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft. Der Veräusserungsgewinn des Gesellschafters gehört zwar zum steuerlich festzustellenden einheitlichen Gewinn der Gesellschaft, stellt aber bei ihr keinen laufenden Betriebsgewinn dar. Deshalb wäre bei der Veräusserung eines Gesellschaftersanteils auch dann keine Gewerbesteuer aus dem Veräusserungsgewinn zu zahlen, wenn eine Gewerbesteuerfreiheit nach § 3 Ziff. 8 GewStG für den laufenden Gewinn verneint worden wäre.

I.1.3.3. Mehrwertsteuer

Keine Mehrwertsteuerauswirkung aus Gründen, die analog jenen in I.1.1.3 sind.

I.2. Besteuerung der gemeinsamen Maschinenbenutzung als nicht-rechtsfähiger Verein und als GmbH

Unter den gegebenen Vorschriften scheidet der eingetragene Verein (Idealverein) für wirtschaftliche Zielsetzungen aus (siehe §§ 21-79 BGB).

Der wirtschaftliche Verein, der wirtschaftliche Zielsetzungen verfolgt, bedarf der besonderen Genehmigung der jeweiligen Landesregierung. Da die Erlangung dieser staatlichen Konzessionierung als umständlicher Weg angesehen wird, zieht man vielfach den nichtrechtsfähigen Verein vor, der für beliebige Zwecke gegründet werden kann.

Da die GmbH als Kapitalgesellschaft steuerlich grundsätzlich so behandelt wird, wie der nichtrechtsfähige Verein, gelten die folgenden Ausführungen für beide Rechtsformen.

I.2.1. Besteuerung bei der Gründung

I.2.1.1. Körperschaftsteuer

Die nichtrechtsfähigen Vereine sind nach § 1 Abs. 1 Ziff. 5 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Die Bareinlagen der Mitglieder dienen der Kapitalausstattung des Vereins; sie unterliegen weder der Körperschafts- noch der Einkommensteuerpflicht.

I.2.1.2. Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebes erforderlich sind. Als Gewerbebetrieb gilt auch die Tätigkeit von nichtrechtsfähigen Vereinen, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

Eine Ausnahme liegt dann vor, wenn es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handelt (§ 2 Abs. 3 GewStG).

Die GmbH ist - wie alle Kapitalgesellschaften - kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtig. Gemäss § 3 Ziff. 8 GewStG dürfte anzunehmen sein, dass alle Vereinigungen, "die die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände" betreiben, gewerbesteuerfrei sind, gleichgültig, welche Rechtsform sie führen.

Zusammenfassend ist damit zu sagen : Der nichtrechtsfähige Verein und die GmbH (Kapitalgesellschaft) sind in diesem Beispiel sowohl bei der Gründung als auch bei der laufenden Besteuerung gewerbsteuerfrei.

I.2.1.3. Vermögensteuer

Gemäss § 1 Abs. 1 Ziff. 2a und 2e VStG sind Kapitalgesellschaften und nichtrechtsfähige Vereine mit ihrem Gesamtvermögen vermögensteuerpflichtig und zwar von dem der Gründung nächstfolgenden Jahresersten an (§ 14 VStG); sie müssen dabei noch nicht tätig geworden sein.

Die Berechnung wird bei der Behandlung der laufenden Besteuerung gezeigt.

I.2.1.4. Mehrwertsteuer

Nach § 4 Ziff. 8 und 9a UStG entsteht bei der Gründung eines nichtrechtsfähigen Vereins bzw. einer GmbH für die Einlage beiderseits grundsätzlich keine Mehrwertsteuerpflicht. Hinsichtlich der Sacheinlagen sind für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Vorganges seitens des Einlegenden die unter I.1.1.3. erfolgten Ausführungen zu beachten.

I.2.1.5. Kapitalverkehrsteuer (Gesellschaftsteuer)

Nach § 2 Abs. 1 KVStG unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den Ersterwerber der Gesellschaftsteuer (2,5 %), die unter bestimmten Umständen auch dann zu entrichten ist, wenn der Gesellschafter ein Darlehen an eine inländische Kapitalgesellschaft gewährt (§ 3, Abs. 1 KVStG) und zwar, wenn die Darlehensgewährung eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt.

Die Berechnung der Gesellschaftsteuer erfolgt nach dem Wert der Gegenleistung.

Gesamtgesellschaftsvermögen 20.310 RE(1).	3,69 DM =	74.944 DM
2,5 % Gesellschaftsteuer (bei der GmbH)		1.874 DM

Die Gesellschaftsteuer kann als Betriebsausgabe abgesetzt werden.

Beim nicht-rechtsfähigen Verein besteht keine Gesellschaftsteuerpflicht.

(1) Gesellschaftsteuerpflichtig wäre nur das Eigenkapital bei der Gründung, sofern das Fremdkapital nicht von den Gesellschaftern stammt.

I.2.2. Laufende Besteuerung des nicht-rechtsfähigen Vereins und der GmbH

I.2.2.1. Körperschaftsteuer

I.2.2.1.1. Körperschaftsteuer der GmbH

Wie in I.2.1.1. festgestellt wurde, sind der nichtrechtsfähige Verein und die GmbH (sowie Kapitalgesellschaft) grundsätzlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

	<u>Körperschaftsteuer im 1. Jahr</u>	<u>Körperschaftsteuer nach dem 1. Jahr</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn		
Gesamtgewinn 3.550 RE . 3,69 DM =	13.099 DM	13.099 DM
Abzüge : Gesellschaftsteuer	-1.874 DM	
	<hr/>	<hr/>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	11.225 DM	13.099 DM

Steuersatz bei der nichtpersonenbezogenen Kapitalgesellschaft :
15 % für ausschüttungsfähige, 51 % für zurückbehaltene Gewinne.

Berechnungsformel :

$$E - \frac{15 x}{100} - \frac{51 (E-x)}{100} = x;$$

E = Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn

x = Ausschüttung nach Steuerabzug

z.B. 11.225 - $\frac{15 x}{100}$ - $\frac{51 (11.225-x)}{100}$ =	8.594 DM	10.029 DM
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	11.225 DM	13.099 DM
- Ausschüttung nach Körperschaftsteuerabzug	<u>-8.594 DM</u>	<u>-10.029 DM</u>
Körperschaftsteuer	2.631 DM	3.070 DM

Ausserdem ist von der errechneten Körperschaftsteuer (2.631 DM bzw. 3.070 DM) eine Ergänzungsabgabe von 3 % zu bezahlen (§ 1, 4 ErgAbG). Wegen der Geringfügigkeit des Betrages wurde sie bei der Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinnes nicht berücksichtigt. Da die Ergänzungsabgabe vorübergehend ist, wurde ihr Steuersatz nicht in die Formel zur Körperschaftsteuerberechnung aufgenommen.

I.2.2.1.2. Körperschaftsteuer des nichtrechtsfähigen Vereins

	<u>Körperschaftsteuer im 1. Jahr</u>	<u>Körperschaftsteuer nach dem 1. Jahr</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn		
Gesamtgewinn 3.550 RE . 3,69 DM =	13.099 DM	13.099 DM
Abzüge : Gesellschaftsteuer	<u>-1.874 DM</u>	<u></u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	11.225 DM	13.099 DM
Steuersatz (49 %)		
Körperschaftsteuer	<u>5.500 DM</u>	<u>6.419 DM</u>
Ausschüttung nach Körperschaft-Steuer- abzug	5.725 DM	6.680 DM

Ergänzungsabgabe wurde vernachlässigt (siehe I.2.2.1.1.).

I.2.2.2. Gewerbesteuer

Obschon die in I.2.1.2. getroffene Aussage umstritten sein dürfte, sei zunächst daran einmal festgehalten. Nach Prof. Dr. Hugo von Wallis (1), Bundesrichter am Bundesfinanzhof, kann aufgrund der Rechtsprechung (RStBl 1939, S. 468 und 1940, S. 436) gesagt werden, dass für die Befreiung des § 3, Ziff. 8 GewStG die Rechtsform ohne Bedeutung ist. Dagegen sprechen allerdings verschiedene Kommentare zum GewStG : z.B. NWB, Fach 5, S. 521, 522, 530. Nach Aussagen des Bundesfinanzministeriums gilt die Befreiungsvorschrift des § 3 Ziff. 8 GewStG entgegen der Meinung von Prof. Dr. Hugo von Wallis nicht für die Kapitalgesellschaften.

I.2.2.3. Vermögensteuer

Wie in I.2.1.3. nachgewiesen wurde, sind nichtrechtsfähige Vereine und Kapitalgesellschaften unbeschränkt vermögensteuerpflichtig. Bemessungsgrundlage zur Vermögensteuer ist das Gesamtvermögen der unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 4 Abs. 1 VStG). Die Mindestbesteuerung beträgt bei Gesellschaften mit unbeschränkter Haftung 20.000 DM (§ 6 Abs. 1 Ziff. 2 VStG); von nichtrechtsfähigen Vereinen wird die Vermögensteuer nur dann erhoben, wenn das Gesamtvermögen 10.000 DM übersteigt (§ 6 Abs. 2 VStG).

(1) aus einem an den Verfasser gerichteten Brief.

1.2.2.3.1. Berechnung der Vermögensteuer beim nichtrechtsfähigen Verein
(nach 1,5 Wirtschaftsjahren)

Bilanzwert 20.310 RE (vergl. Fallschilderung) $\cdot 3,69$ DM = 74.944 DM
Einheitswert der Maschinen-Gemeinschaft (1)
(vergl. I.1.2.3.) 4.435 RE $\cdot 3,69$ DM = 16.365 DM,
abgerundet 16.000 DM
Zu versteuerndes Vermögen 16.000 DM
Steuersatz 1 % (§ 8 VStG) von 16.000 DM 160 DM
Unter den getroffenen Annahmen betrüge die Vermögensteuer
beim nichtrechtsfähigen Verein 160 DM

I.2.2.3.2. Berechnung der Vermögensteuer bei der Gesellschaft mit beschränk-
ter Haftung (nach 1,5 Wirtschaftsjahren)

Zu versteuerndes Vermögen 16.000 DM
Vermögensteuer der GmbH (Mindestbesteuerung 20.000 DM)
Steuersatz 1 % (§ 8 VStG) von 20.000 DM 200 DM

I.2.2.4. Mehrwertsteuer

Hierzu gelten die Ausführungen in I.1.2.4. Die Steuerzahllast beträgt
984 DM.

(1) Bei Kapitalgesellschaften darf der Einheitswert des Grund und Bodens,
der von einem Gesellschafter der Gesellschaft kostenlos zur Verfügung
gestellt worden ist, nicht im Einheitswert des Betriebsvermögens enthalten
sein, da die Kapitalgesellschaft nicht Eigentümer ist.

I.2.2.5. Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Gesellschafters :

	<u>Gesellschafter der GmbH</u>	<u>Mitglied des nicht- rechtsfähigen Vereins</u>
Gewinn aus eigenem landwirtschaftlichen Unternehmen 5.000 RE . 3,69 DM =	18.450 DM	18.450 DM
Gewinn aus Beteiligung :		
GmbH (1) : 1/8 von 10.029 DM = 1.254 DM	<u>1.254 DM</u>	<u>835 DM</u>
Nichtrechtsfähigen Verein (1) 1/8 von 6.680 DM = 835 DM	19.704 DM	19.285 DM
Werbungskostenpauschale	<u>- 300 DM</u>	<u>- 300 DM</u>
Freibetrag für Land- und Forstwirte bei Zusammenveranlagung	<u>19.404 DM</u>	<u>18.985 DM</u>
	<u>-2.400 DM</u>	<u>-2.400 DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	17.004 DM	16.585 DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben	<u>-400 DM</u>	<u>-400 DM</u>
Einkommen	16.604 DM	16.185 DM
Kinderfreibeträge (wie in I.1.2.1.)	<u>-2.880 DM</u>	<u>-2.880 DM</u>
Zu versteuernder Einkommensbetrag	13.724 DM	13.305 DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	1.960 DM	1.880 DM
Kirchensteuer (8 %)		
(als Sonderausgabe abzugsfähig)	156,80 DM	150,40 DM

(1) Für Dividenden etc. sind 25 % Kapitalertragsteuer zu entrichten, die hier und in den folgenden Beispielen jedoch nicht explizit aufgeführt wird. Da die entrichtete Kapitalertragsteuer (bereits von der Gesellschaft an das Finanzamt abgeführt) von der Einkommensteuerschuld abgezogen werden kann, entsteht nämlich letztlich keine andere Einkommensteuerbelastung als die in den Beispielen errechnete.

Erläuterung : x) Dividende	2.000 DM
(Annahme) 25 % Kapitalertragsteuer	<u>- 500 DM</u>
Auszahlung	1.500 DM
Einkommensteuererklärung des Gesellschafters	
x) Kapitaleinkünfte	2.000 DM
Andere Einkünfte	19.000 DM
Abzüge	<u>3.000 DM</u>
Zu versteuernd. Einkünfte	18.000 DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	2.796 DM
abzügl. bereits entrichteter Kapitalertragsteuer	<u>- 500 DM</u>
Abzuführen an das Finanzamt	2.296 DM
(zuzüglich Kirchensteuer (8 %))	183,68 DM

I.2.2.6. Grundsteuer

Siehe dazu I.1.2.5.; keine Steuerzahllast

I.2.3. Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters aus dem nicht-rechtsfähigen Verein und der GmbH

I.2.3.1. Einkommensteuer

Einkommensteuerlich ist es wesentlich, festzustellen, ob es sich bei der Veräußerung des ausgeschiedenen Gesellschafters der GmbH um eine private oder betriebliche Veräußerung (betrieblicher Geschäftsvorfall) handelt.

Beim nicht-rechtsfähigen Verein ist diese Frage ohne Bedeutung, da in der Vereinssatzung vereinbart werden kann, dass der Anteil eines Vereinsmitgliedes als "einmaliger Mitgliedsbeitrag" zu verstehen ist, der beim Ausscheiden aus dem Verein zurückbezahlt wird, wodurch kein Veräußerungsgewinn (-verlust) entsteht.

Wenn der austretende Gesellschafter seinen Anteil an der GmbH nicht in sein Betriebsvermögen eingelegt hat, dann handelt es sich bei dem Veräußerungsvorgang um eine Vermögensumschichtung, die sich einkommensteuerlich nicht auswirkt. Das gilt auch für die Veräußerung des GmbH-Anteiles im vorliegenden Modellfall, da der ausscheidende Landwirt nur zu 1/8 an der GmbH (Maschinengemeinschaft) beteiligt ist; damit entfällt § 17 EstG (Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung). Fraglich ist allerdings, ob die Beteiligung eines Landwirts an einer Gemeinschaft, die an ihn Maschinen vermietet, nicht notwendiges landwirtschaftliches Betriebsvermögen darstellen muss. Handelt es sich bei dem veräußerten Anteil an der GmbH um Betriebsvermögen des Landwirts, so entsteht ein laufender (vollsteuerpflichtiger) Gewinn in Höhe des Unterschiedes der Anschaffungskosten (bzw. des Einlagewertes) und des Veräußerungserlöses.

Diese Feststellung gilt analog für die folgenden Modelle (Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Kapitalgesellschaft !). In welchen Fällen der veräußerte Anteil eines Gesellschafters einkommensteuerlich als Privatvermögen angesehen werden kann oder als notwendiges Betriebsvermögen behandelt werden muss, war rechtlich stark umstritten (1).

(1) Die Berechnungen wurden im Mai/Juni 1970 durchgeführt. Nach einer Stellungnahme der Oberfinanzdirektion München vom 15. Juli 1971 gehören die Anteile an Kapitalgesellschaften, wie sie in den Kooperationsmodellen dieser Studie unterstellt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen der von diesen Kooperationslandwirten fortgeführten eigenen landwirtschaftlichen Betriebe. Der Bundesfinanzhof hat für landwirtschaftliche Kooperationen dieser Art noch nicht entschieden, wie hier zu verfahren ist.

I.3. Gemeinsame Maschinenbenutzung als landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaft

Es ist grundsätzlich äusserst problematisch, wenn nicht unmöglich, einen Steuerbelastungsvergleich zwischen Genossenschaften und den sonstigen Gesellschaftsformen anzustellen. Das zeigt sich z.B. bei der allen Genossenschaften eigenen Warenrückvergütung, eine Form der Überschussvergütung, die jedoch weder mit Sonderleistungen, einem Vorabgewinn, der Entgeltsminderung oder der Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Dieser Problematik muss man sich bewusst sein.

I.3.1. Besteuerung bei der Gründung

I.3.1.1. Einkommen-(Körperschaft)-Steuer

Der Erwerb von Genossenschaftsanteilen stellt eine Vermögensumschichtung dar, die nicht zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht führt.

I.3.1.2. Gewerbesteuer

Unter der Voraussetzung, dass diese Maschinengemeinschaft als landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft geführt wird, ist sie "unter denselben Voraussetzungen gewerbesteuerfrei, unter denen sie körperschaftsteuerfrei" ist (siehe § 3 Ziff. 8 GewSt, der § 31 KStDV entspricht).

I.3.1.3. Mehrwertsteuer

Die Einbringung von Bareinlagen zur Gründung einer Genossenschaft stellt entweder gemäss § 4 Ziff. 8 UStG einen steuerfreien oder, bei Aufbringung der Einlage aus dem Privatvermögen, einen gemäss § 1 UStG nicht steuerbaren Umsatz dar.

I.3.1.4. Vermögensteuer

Landwirtschaftliche Genossenschaften, die nach § 31 KStDV körperschaftsteuerfrei sind, unterliegen auch nicht der Vermögensteuerpflicht. Es muss sich aber um eine landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft handeln (4, S.182) wie im vorliegenden Beispiel.

I.3.2. Die laufende Besteuerung der landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaft

I.3.2.1. Einkommenbesteuerung

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Genossenschaftsmitgliedes : Gewinn aus eigenem landwirtschaftlichen Unternehmen.

Gewinn aus eigenem landwirtschaftl. Unternehmen	
5.000 RE . 3,69 DM =	18.450 DM
(Gewinn aus Beteiligung (1/8 Gewinnanteil 13.099 DM : 8) = (3.550 RE . 3,69 DM = 13.099 DM; vergl. Fallschilderung)	<u>1.637 DM</u>
	20.087 DM
Werbungskostenpauschale	<u>- 300 DM</u>
	19.787 DM
Freibetrag für Land- und Forstwirte bei Zusammenveranlagung	<u>-2.400 DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	17.387 DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben	<u>- 400 DM</u>
Einkommen	16.987 DM
Kinderfreibeträge	<u>-2.880 DM</u>
Zu versteuernder Einkommensbetrag	14.107 DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	2.040 DM
Kirchensteuer (8%) (als Sonderausgabe abziehbar)	163,20 DM

I.3.2.2. Körperschaft-(Gewerbe-)Steuer

In § 31 Abs. 1 Ziff. 1 KStDV wird verfügt - und diese Bestimmung gilt sinngemäss auch für die Gewerbesteuerpflicht (4), dass Genossenschaften von der Körperschaftsteuer (Gewerbesteuer) befreit sind, "wenn sich ihr Geschäftsbetrieb beschränkt

1. auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebs-einrichtungen oder Betriebsgegenstände (z.B. Dreschgenossenschaften, Pfluggenossenschaften, Zuchtgenossenschaften) oder
2. auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt (z.B. Molkereigenossenschaften, Winzergenossenschaften, Brennereigenossenschaften, Viehverwertungsgenossenschaften, Eierverwertungsgenossenschaften)".

Im vorliegenden Fall besteht also weder Körperschaft- noch Gewerbesteuerpflicht.

I.3.2.3. Vermögensteuer

Es wurde bereits in I.3.1.4. geklärt, dass keine Vermögensteuerpflicht entsteht. Ergänzend sei bemerkt, dass auch keine teilweise Vermögensbesteuerung eintritt, wozu es z.B. bei der Körperschaftsteuer im Falle gewisser Nebengeschäfte kommt. Derartige (ausdrücklich zugelassene) Nebengeschäfte schränken die hier gegebene Vermögensteuerpflicht nicht ein. Das gilt auch, wenn es sich um zwangsweise Geschäfte mit Nichtmitgliedern handelt, die auf behördliche Anordnung durchgeführt werden müssen, jedoch nicht in prinzipiell gleicher Weise Körperschaftsteuerfreiheit nach sich ziehen.

I.3.2.4. Mehrwertsteuer

Grundsätzlich sind die Genossenschaften -genauso wie die Kapitalgesellschaften - kraft Rechtsform Gewerbebetrieb und damit umsatzsteuerpflichtig. In diesem Fall gelten auch die Ausführungen in I.1.2.4. Die zu zahlende MSt beträgt demnach 984 DM.

I.3.2.5. Grundsteuer

keine, siehe dazu I.1.2.5.

I.3.3. Besteuerung des Austritts eines Genossen aus der landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaft

Im allgemeinen wird das Geschäftsguthaben des ausscheidenden Mitgliedes - aber kein Anteil an den Rücklagen - diesem zurückbezahlt (§ 73 Abs. 2 GenG). Das Genossenschaftsmitglied erhält keinen Anteil an den Rücklagen der Genossenschaft (kein Anspruch), obschon in der Praxis gelegentlich Vermögensverteilungen von Genossenschaften vorgenommen werden.

I.4. Besteuerung des Modells einer gemeinsamen Maschinenbenutzung als Einzelunternehmen (Lohnunternehmen)

I.4.1. Besteuerung bei der Gründung

In diesem Beispiel entstehen keine speziellen Gründungssteuern.

I.4.2. Laufende Besteuerung des Einzelunternehmers

I.4.2.1. Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages.

Gewinn aus eigenem landwirtschaftlichen Unternehmen

5.000 RE . 3,69 DM = 18.450 DM

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Lohnmaschinenhaltung)
(siehe I.4.2.2.2.)

11.902 DM

30.352 DM

Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft
(§ 13 Abs. 3 EStG) bei Zusammenveranlagung

-2.400 DM

Gesamtbetrag der Einkünfte

27.952 DM

Da keine Angaben über Sonderausgaben vorliegen,
werden die Pauschbeträge gemäss § 10 c Ziff. 3 EStG
abgezogen (2 x 200 DM)(1)

-400 DM

Einkommen

27.552 DM

abzüglich Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 2 Ziff. 4 EStG)

- für erstes Kind 1.200 DM

- für zweites Kind 1.680 DM

-2.880 DM

Zu versteuerndes Einkommen

24.672 DM

Einkommen lt. Splitting-Tabelle

4.324 DM

Kirchensteuer (8%) (abzugsfähig als Sonderausgabe)

345,92 DM

I.4.2.2. Gewerbesteuer

I.4.2.2.1. Gewerbekapitalsteuer

Gewerbekapital (vgl. I.1.2.3.)

Einheitswert des Betriebsvermögens

20.000 DM

Langfristiges Fremdkapital 20.000 RE . 3,69 DM =

73.818 DM

93.818 DM

(1) Nachtrag : in Realität sind die Sonderausgaben höher (Krankenversicherung, Kirchensteuer, evtl. Lebensversicherung).

abgerundet auf volle Tausend 93.000 DM
 Steuermesszahl : 2 v. Tausend und Hebesatz
 300 % = 6‰ von 93.000 DM = 558 DM
 Gewerbekapitalsteuer 558 DM

I.4.2.2.2.2 Gewerbeertragsteuer

Die folgende Berechnung ist nicht identisch mit der Gewerbesteuererklärung
 (näheres siehe 2.1.2.2.2.).

Berechnung der Gewerbeertragsteuer

Vorläufiger Gewinn : 3.550 RE C 3,69 DM = 13.099 DM
 abzüglich Gewerbekapitalsteuer 558 DM
 12.541 DM

Hinzurechnung der Darlehenszinsen für das
 Restdarlehen : 20.005 RE C 3,69 DM = 73.818 DM;
 davon 6 % +4.429 DM
 Vorläufiger Gewerbeertrag (E) 16.970 DM
 Verläufiger Gewerbeertrag abgerundet auf voll Hund. 16.900 DM

Gewerbeertragsteuer(GESt)

Steuersatz 15 % bei einem Hebesatz von 300 %
 (5 % = Steuersatz x 3 = Hebesatz); Freibetrag 600 DM
 x 3 (Hebesatz) = 1.800 DM

Formel (3, S.94) GESt E $\frac{15}{100}$ (E-GESt) -1.800
 über GESt = $(\frac{15}{100} E - 1.800) \cdot \frac{1}{1.15}$
 zu $\frac{15 \cdot 16.900}{115} - \frac{1800}{1.15} = 639 \text{ DM}$

Gewerbekapitalsteuer 558 DM }
 Gewerertragsteuer 639 DM } 1.197 DM
 Gewerbesteuer

Berechnung des einheitlichen Gewinns :

Vorläufiger Gewinn : 3.550 RE . 3,69 DM 13.099 DM
 abzüglich Gewerbesteuer 1.197 DM
 Einheitlicher Gewinn 11.902 DM

I.4.2.3. Vermögensteuer

Angenommener Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes (vgl. I.1.2.3.)	35.000 DM
Einheitswert des Betriebsvermögens (Lohn-Masch.) (vgl. I.1.2.3.)	<u>20.000 DM</u>
	55.000 DM
Sonstiges Vermögen (Sparguthaben) (vgl. I.1.2.3.)	<u>9.000 DM</u>
Gesamtvermögen	64.000 DM
Freibeträge (vgl. I.1.2.3.)	<u>-89.000 DM</u>
zu versteuerndes Vermögen	0

I.4.2.4. Mehrwertsteuer

Sie beläuft sich auf (vgl. I.1.2.4.) 984 DM

I.4.2.5. Grundsteuer

Keine : siehe I.1.2.5.

I.4.3. Besteuerung bei Auflösung des Einzelunternehmens

I.4.3.1. Einkommensteuer (1)

Zu versteuernder Veräußerungsgewinn (siehe I.1.3.1.)

2.487 RE . 3,69 DM = 9.177 DM

abzüglich Frei-Betrag (§ 14, § 16 Abs. 4 EStG) 20.000 DM

Da der Freigrenze-Betrag grösser ist als der zu versteuernde Veräußerungsgewinn entsteht keine Einkommensteuerpflicht.

I.4.3.2. Mehrwertsteuer (Anwendung von § 19 UStG 1967)

Veräußerungserlös (siehe I.1.3.1.) 19.070 RE . 3,69 DM = 70.368 DM

Umsatzsteuer 4,17 % (Aufschlag) 2.934 DM

Bruttoentgelt 73.302 DM

4 % vom Bruttoentgelt sind an das Finanzamt abzuführen 2.932 DM

Erklärung : Im obigen Beispiel müssen 4 % von 70.368 DM an das Finanzamt gezahlt werden. Damit dies geschehen kann - Kleinunternehmer unterliegen noch der alten Bruttoumsatzsteuer - müssen vom Kunden 4,17 % vom Veräußerungserlös abgeschöpft werden.

(1) Das Betriebsgrundstück, das in den anderen Modellen von einem Gesellschafter kostenlos zur Verfügung gestellt wird, ist bei der Einzelunternehmung notwendiges Betriebsvermögen, das im Fall der Veräußerung zu einem Veräußerungsgewinn führt, der der Einkommensteuer unterliegt (Berechnung unmöglich, da keine Wertangaben).

II. Gemeinsame Schweinemast

Fallschilderung:

Es schliessen sich 10 Landwirte zusammen; sie tätigen folgende Investitionen:

Grundstückskauf	1.250 RE . 3,69 DM =	4.613,- DM
Geländeerschliessung	4.000 RE . 3,69 DM =	14.760,- DM
Schw.Stallbau	36.000 RE . 3,69 DM =	132.840,- DM
Masch. u.Geräte	<u>20.000 RE . 3,69 DM =</u>	<u>73.800,- DM</u>
	61 250 RE . 3,69 DM =	226.013,- DM

Abschreibung	4 % Gebäude
	10 % Maschinen und Geräte

Finanzierung:

	<u>Gesamtfinanzierung</u>	<u>Anteil je Gesellsch</u>
Naturalleistung (Arbeitseinsatz)	11.250,- RE	1.125,- RE
Darlehen, Laufzeit 5 Jahre (6,75 %)	30.000,- RE	3.000,- RE
Bareinlagen	10.000,- RE	1.000,- RE
Betriebskapital	<u>10.000,- RE</u>	<u>1.000,- RE</u>
	61.250,- RE	6.125,- RE

Der Netto-Gewinn beläuft sich jährlich auf 8.000 RE . 3,69 DM = 29.520,- DM.

Neben dem Gewinn, von dem jeder Gesellschafter 1/10 erhält, bezieht dieser auch noch 7.200 RE . 3,69 DM = 26.568,- DM aus anderweitiger landwirtschaftlicher Tätigkeit.

Nach acht Jahren scheidet ein Gesellschafter aus, wobei sein Anteil von den verbleibenden Gesellschaftern erworben wird. Der Wert der Gebäude und der Ausrüstung wird aus dem Buchwert zuzüglich 15 % errechnet.

Wie hoch ist die Besteuerung bei der Gründung, beim Ablauf der Gesellschaft und beim Austritt eines Gesellschafters?

II.1 Besteuerung der gemeinsamen Schweinemast als BGB-Gesellschaft (prinzipiell gleich wie Personengesellschaften)

II.1.1 Besteuerung bei der Gründung der Gesellschaft

II.1.1.1 Einkommensteuer

keine: siehe I.1.1.1

II.1.1.2 Gewerbsteuer

keine: vergl. I.1.1.2

II.1.1.3 Mehrwertsteuer

keine: vergl. I.1.1.3

II.1.1.4 Grunderwerbsteuer

Es sei hier unterstellt, dass das Grundstück von einem Nichtgesellschafter erworben wird und dass der Käufer die Grunderwerbsteuer allein zu tragen hat.

II.1.1.4.1 Geht ein Grundstück von einem Alleineigentümer, der Nichtgesellschafter ist, auf eine Gesamthand über, so entsteht Grunderwerbsteuerpflicht, die mit den Kommunalabgaben 7 % beträgt. Im vorliegenden Beispiel:

Grundstückspreis	1.250,- RE	. 3,69 DM =	4.612,50 DM
Grunderwerbsteuer (7 %)	87,5 RE	. 3,69 DM =	322,88 DM

II.1.1.4.2 Geht ein Grundstück von einem Alleineigentümer, der Gesellschafter ist, auf eine Gesamthand über, so wird die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Unter dieser Annahme wäre im vorliegenden Fall - gleiche Anteile am Gesellschaftsvermögen vorausgesetzt - folgende Grunderwerbsteuer zu bezahlen:

Grundstückspreis	1.250,-- RE
1 Anteil (10)	<u>- 125,-- RE</u>
zu versteuernder Betrag	1.125,-- RE
Grunderwerbsteuer (7 %)	<u>78,75 RE</u>
(78,75 x 3,69 DM)	= 290,59 RE

II.1.2 Die laufende Besteuerung der BGB-Gesellschaft

II.1.2.1 Einkommensteuer

Steuerlich wird die Bilanz einer BGB-Gesellschaft (auch Personengesellschaft) nur als eine Zusammenfassung der Teilbilanzen der Gesellschafter betrachtet (sog. Bilanzbündeltheorie). Im Feststellungsbescheid ist der Gesamtgewinn der Gesellschaft und seine Aufteilung auf die Gesellschafter zu ermitteln.

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Gesellschafters:

Gewinn aus eigenem landwirtschaftlichem Unternehmen 7.200 RE . 3,69 DM =	26.568,- DM
Gesonderter Gewinn aus Beteiligung eines nicht mit- arbeitenden Gesellschafters 29.051,- DM : 10 Gesellsch.= 2.905,- DM (s. II.1.2.2.2)	<u>- 2.905,- DM</u>
	29.473,- DM
Freibetrag f. Land- und Forstwirtschaft	<u>- 2.400,- DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	27.073,- DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben (2 x 200,- DM)	<u>- 400,- DM</u>
Einkommen	26.673,- DM
abz. Kinderfreibeträge (wie in I.1.2.1)	<u>- 2.880,- DM</u>
zu versteuernder Einkommensbetrag	23.793,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	4.100,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe abzugsfähig)	328,- DM

Diese Berechnung trifft für 8 der 10 Gesellschafter zu; die beiden mitarbeitenden BGB-Gesellschafter müssen in Höhe ihres Lohnes (je 1500 RE/Jahr) gemäss § 15 Ziff. 2 EStG Einkommensteuer aus gewerblichen Einkünften entrichten.

II.1.2.2 Gewerbesteuer

In diesem Fall ist die Gewerbesteuerpflicht zu bejahen, da die Befreiungsvorschrift des § 3 Ziff. 8 GewStG an Voraussetzungen geknüpft ist, die hier nicht vorliegen.

II.1.2.2.1 Gewerbekapitalsteuer

Gewerbekapital (vgl. II.2.2.4)	
Einheitswert	76.000,- DM
Langfristiges Fremdkapital (21.000 RE . 3,69 DM)	<u>77.490,- DM</u>
	153.490,- DM
abz. Einheitswert d. Betriebsgrundstücks (vgl. II.1.2.5)	<u>- 28.000,- DM</u>
	125.490,- DM
abgerundet auf volle Tausend	125.000,- DM
Steuermesszahl: 2 v. Tausend und Hebesatz 300 % = 6 % von 125.000,- DM	750,- DM
Gewerbekapitalsteuer:	750,- DM

II.1.2.2.2 Gewerbeertragsteuer

Die folgende Darstellung der Gewerbesteuerberechnung ist nicht identisch mit der Gewerbesteuererklärung. Der hier zugrundegelegte Gewerbeertrag ist nämlich noch nicht um die Gewerbesteuer (Betriebsausgabe) gekürzt. Erst der sich aus der folgenden Kalkulation ergebende "einheitliche" Gewinn der Gesellschaft" würde bei der Gewerbesteuererklärung als Gewerbeertrag aufgeführt werden. Dieser (effektive) Gewerbeertrag ist als ein um die zu entrichtende Gewerbekapital- und Gewerbeertragsteuer gekürzter Betrag zu verstehen.

Berechnung der Gewerbeertragssteuer

Vorläufiger Gewinn 8.000 RE . 3,69 DM =	29.520,- DM	
zuzügl. Entlohnung von zwei mitarbeitenden Gesellschaftern mit je 1.500 RE		
. 3,69 DM = 5.535 DM x 2 =	<u>11.070,- DM</u>	DM 40.590,-
abzügl. Gewerbekapitalsteuer		<u>DM 750,-</u>
		DM 39.840,-
Hinzurechnung der Darlehenszinsen für das Restdarlehen (vgl. II.2.2.4) (21.000 RE . 3,69 DM) =	77.490,- DM	
774,9 . 6,75 % = 5.231,- DM		<u>DM 5.231,-</u>
		DM 45.071,-
abzügl. 3 % d. Einheitswerte der zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke (3 % v. 28.000,- DM) = 840,- DM		<u>DM 840,-</u>
Vorläufiger Gewerbeertrag (E)		DM 44.231,-
Vorläufiger Gewerbeertrag abgerundet auf volle Hundert		DM 44.200,-
Gewerbeertragsteuer (GEST)		
Steuersatz 15 % bei einem Hebesatz von 300 % (5 % = Steuersatz x 3 = Hebesatz), Freibetrag (<u>nur</u> bei Personengesellschaften, nicht bei Kapitalgesellschaften) 600,- DM x 3 (Hebesatz) = 1.800,- DM		
Formel (3, S. 94)	$\text{GEST} = \frac{15}{100} (E - \text{GEST}) - 1.800$	
über	$\text{GEST} = \left(\frac{15}{100} E - 1.800 \right) \cdot \frac{1}{1,15}$	
zu:	$\frac{15 \cdot 44.200}{115} - \frac{1.800}{1,15} = 4.200 \text{ DM (GEST)}$	
Gewerbekapitalsteuer	750,- DM	
Gewerbeertragsteuer	<u>4.200,- DM</u>	
Gewerbesteuer		DM 4.950,-

Berechnung des einheitlichen Gewinns:

Vorläufiger Gewinn + Lohn.v.2 Gesell.etc.(s.II.1.2.2.2)	DM 45.071,-
abzügl. Gewerbesteuer	<u>DM 4.950,-</u>
Einheitl. Gewinn der Gesellschaft	DM 40.121,-
abzügl. Vorgewinn (Entlohnung von zwei mitarbeitenden Gesellschaftern = Mitunternehmer)	<u>DM 11.070,-</u>
	DM 29.051,-
Gesonderter Gewinn pro Gesellschafter aus Beteiligung (nicht mitarbeitend) 29.051 : 10 =	DM 2.905,-

II.1.2.3 Vermögensteuer

Aufgrund der relativ detaillierten Kalkulation in I.1.2.3 lässt sich abschätzen, dass auch im Falle der Schweinemastgemeinschaft der einzelne Gesellschafter keine Vermögensteuer zu entrichten hat, da sein Gesamtvermögen geringer sein wird als die Summe der in I.1.2.3 ermittelten Freibeträge.

II.1.2.4 Mehrwertsteuer

II.1.2.4.1 Mehrwertsteuer im Gründungsjahr

Vorsteuer aus: Bau des Schweinestalles

Maschinen- und Geräteanschaffung

Baukosten Schweinestall:	36.000 RE . 3,69 DM =	DM 132.840,-
abzügl. eig. Arbeitsleistung der Gesellschafter (1)	<u>11.250 RE . 3,69 DM =</u>	- <u>DM 41.512,-</u>
	24.750 RE . 3,69 DM =	DM 91.328,-
Vorsteuer aus 91.328,- DM, 11 % =		DM 10.046,-

Nach den Modellangaben müssen die Kosten- und Umsatzzahlen als Nettobeträge, d.h. ohne Mehrwertsteuer verstanden werden. Sonst könnten diese Zahlen bei der Gewinnberechnung (vergl. Manuskript der Kommission der Europ. Gemeinschaften, Anhang II 18.815/VI/69-D, Orig.F, Seite 1a) nicht zu 8.000 RE Gewinn führen.

Maschinen und Geräte :	20.000 RE . 3,69 DM =	DM 73.800,-
Vorsteuer aus 73.800,- DM, 11 %		DM 8.118,-

(1) Vergütungen für eigene Arbeitsleistung erfolgen durch Gutschrift auf den Kapitalkonten. Soweit jedoch der einzelne Gesellschafter an der BGB-Gesellschaft beteiligt ist, zählt die eigene Arbeitsleistung (Bilanzbündeltheorie) nicht zu den Herstellungskosten; das ist in diesem Fall 1/10 der gesamten eigenen Arbeitsleistung (siehe NWB).

Futterzukauf u. Ferkelkauf: 54,5 RE/100 kg = 201,10 DM/100 kg
132 000 kg Erzeugung (Schweinefleisch: Lebendgewicht)
1320 . 201,1 DM = DM 265.452.-
hieraus 80 % vorsteuerbelastet
80 % von 265.452 DM = DM 212.361,-
Annahme: 12.361,- DM allgemeine Unkosten, die
mit 11 % Vorsteuer belastet sind DM 1.359,-
Rest von 200.000,- DM für Futtermittel und Ferkel
davon Futtermittel: 146.864,- DM
Ferkel: 53.136,- DM
Vorsteuer 5 % von 146.864,- DM (Futtermittel) DM 7.343,-
Vorsteuer 8 % von 53.136,- DM (Ferkel) DM 4.251,-

Summe Vorsteuern:

Schweinestall	10.046,- DM	
Masch. u. Geräte	8.118,- DM	
Allg. Unkosten	1.359,- DM	
Futtermittel	7.343,- DM	
Ferkel	<u>4.251,- DM</u>	
Summe der Vorsteuern		DM 31.117,-

Nettoumsatz:

1200 Schweine/Jahr . 110 kg =
132 000 kg; 100 kg/60,6 RE;
132 . 223,- DM = DM 294.360,-
Mehrwertsteuer: 5,5 % von 294.360,- DM DM 16.189,-

Selbstverbrauchersteuer (Investitionssteuer)

Die Steuersätze betragen (gemäss § 30 UStG 1967) für 1968 = 8 %,
1969 = 7 %, 1970 = 6 %, 1971 = 4 %, 1972 = 2 % (danach vollständiger
Vorsteuerabzug für Investitionsgüter beabsichtigt).

6 % von 128.689,- DM Schweinestall (132.840 - 4151,- = 128.689)	DM 7.721,-
6 % von 73.800,- DM Maschinen, Geräte	<u>DM 4.428,-</u>
	DM 12.149,-

Errechnung der Steuerzahllast:

Mehrwertsteuer	DM 16.189,-
zuzüglich Selbstverbrauchersteuer (§ 30 MwStG)	<u>DM 12.149,-</u>
	DM 28.338,-
abzüglich Vorsteuer	DM 31.117,-
Erstattungsanspruch	DM 2.779,-

In diesem Fall ergibt sich ein Erstattungsanspruchs an das Finanzamt in Höhe von 2.779,- DM.

II.1.2.4.2 Mehrwertsteuer nach dem Gründungsjahr

Mehrwertsteuer:	5,5 % von 294.360,- DM	DM 16.190,-
abzügl. Vorsteuer	11 % von 12.361,- DM (Allg.Unkosten)	DM 1.360,-
abzügl. Vorsteuer	5 % von 146.864,- DM (Futtermittel)	DM 7.343,-
abzügl. Vorsteuer	8 % von 53.136,- DM (Ferkel)	DM 4.251,-
Jährliche Steuerzahllast nach dem Gründungsjahr		DM 3.236,-

II.1.2.5 Grundsteuer

Der Einheitswert stellt für die Grundsteuerberechnung den "massgebenden Wert" dar. Da in den Modellangaben über den Einheitswert des bebauten Grundstückes der vorliegenden Schweinemastgenossenschaft nichts ausgesagt ist, wird folgendes unterstellt:

Berechnung des Einheitswertes (etwa nach den Bewertungsrichtlinien von 1935):

Grund und Boden	3.300 m ² (Annahme); 1,- DM/m ² =	DM 3.300,-
Schweinestallgebäude ca.	3.000 m ³ ; 8,- DM/m ³ =	<u>DM 24.000,-</u>
		DM 27.300,-
zuzügl. Teuerungszuschlag 30 % (um von der Bewertungsbasis des Jahres 1913 auf die Basis von 1935 zu kommen: vereinfachtes Weil'sches Verfahren)		<u>DM 8.190,-</u>
		DM 35.490,-
Wertzahl geschätzt 80 %		DM 28.392,-
Einheitswert zur Grundsteuerberechnung		DM 28.000,-

Grundsteuerberechnung:

Grundsteuermessbetrag für Geschäftsgrundstück

Neubau (angenommene Gemeindegrösse unter 25.000 Einwohner)	DM 28.000,-
davon 8 ‰ = 224,- DM (Steuermessbetrag)	
angenommener Hebesatz: 280 v.H.	
Grundsteuer 280 ‰ von 224,- DM =	DM 627,-

II.1.3 Die Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters aus der
BGB-Gesellschaft

II.1.3.1 Einkommensteuer

Es gibt eine Vielfalt von Abfindungsmöglichkeiten, die zu verschiedenen steuerlichen Behandlungen der verbleibenden Gesellschafter führen. Grundsätzlich unterliegt der Ausscheidende mit seinem Abfindungsbetrag der Einkommensbesteuerung (Abfindungsart gleichgültig). Im übrigen gelten auch hier die Ausführungen von I.1.3.1.

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

1/10 Gesamtanteil eines Gesellschafters am Veräußerungsgewinn

Darstellung in T-Bilanzform

Bilanz zu Buchwerten (RE)

nach 8 Jahren = Austrittszeitpunkt eines Gesellschafters)

1) Maschinen und Gebäude	18.000,-	Eigenkapital (1)	46.745,-
2) Gebäude	16.830,-	Fremdkapital	10.000,-
3) Grundstück nach Geländeersch. (2)	5.250,-		
4) Vieh	<u>16.665,-</u>		
	56.745,-		<u>56.745,-</u>
	=====		=====

Bilanz zu Verkehrswerten (RE)

(nach 8 Jahren = Austrittszeitpunkt eines Gesellschafters)

Betriebseigene Aktiva zu Buchwerten	56.745	Fremdkapital	10.000,-
+ stille Reserven (15 % Erhöhung d. Buchwertes bei 1), 2)	<u>5.225,-</u>	Eigenkapital(2)	51.970,-
	<u>61.970,-</u>		<u>61.970,-</u>
	=====		=====
Eigenkapital in Buchwert-Bilanz		1/10 von 46.745,- =	4.675,- RE
Eigenkapital in Verkehrswert-Bilanz		1/10 von 51.970,- =	<u>5.197,- RE</u>
Veräußerungsgewinn eines Gesellschafters			522,- RE
			=====

(1) Summe der Eigenkapitalkonten der Gesellschafter

(2) Aktivierung der Grunderwerbsteuer unterbleibt aus Vereinfachungsgründen (323,-DM)

Zu versteuernder Veräußerungsgewinn

522 RE . 3,69 DM =	DM	1.926,-
abzügl. Freibetrag (1/10 von 20.000,- DM)	- DM	<u>2.000,-</u>
Zum halben Steuersatz zu versteuern	DM	0

In diesem Beispiel ist der Freibetrag grösser als der Veräußerungsgewinn; es entsteht damit keine Einkommensteuerbelastung.

II.1.3.2 Gewerbsteuer

Es ist keine Gewerbesteuer zu entrichten, da die Veräußerung eines Gesellschaftsanteils nicht zu einem Gewerbeertrag führt (siehe I.1.3.2).

II.1.3.3 Mehrwertsteuer

Nach § 4 Ziff. 8 UStG sind Barabfindungen eines ausscheidenden Gesellschafters umsatzsteuerfrei.

II.1.3.4 Gründerwerbsteuer

Für den Grundanteil, der von einem ausgeschiedenen Gesellschafter an die verbleibenden Gesellschafter bzw. die Gesellschaft übertragen wird, entsteht im allgemeinen keine Gründerwerbsteuerpflicht (§ 5 Abs. 1 GrEStG).

II.2. Besteuerung der gemeinsamen Schweinemast als Kapitalgesellschaft (GmbH bzw. AG)

Gemäss § 7 AktG erfordert die Gründung einer Aktiengesellschaft ein Grundkapital von mindestens 100.000,- DM, das durch Bar- oder Sacheinlagen aufzubringen ist. Die Modellanlagen erfüllen diese Voraussetzung jedoch nicht. Zwar muss vom Grundkapital nur 1/4 einbezahlt werden (§ 36 Abs. 2 AktG), aber die Verpflichtung der Gesellschafter, die restlichen 75.000,- DM zu zeichnen, kann nach den vorliegenden Modellangaben nicht erfüllt werden. Arbeitseinsatz zählt dabei nicht als Sacheinlage und ein Darlehen vermag bei der Gründung einer AG Eigenkapital nicht zu ersetzen. Ein weiterer, sehr erschwerender Hinderungsgrund sind die hohen Gründungskosten einer AG

und die Bestimmungen über die Organe der Gesellschaft. In Deutschland wird deshalb die Aktiengesellschaft nur für solche Unternehmen gewählt, die entschieden über der im vorliegenden Beispiel gegebenen Betriebsgrösse liegen.

II.2.1 Besteuerung bei der Gründung der Gesellschaft

II.2.1.1 Körperschaftsteuer

keine: siehe I.2.1.1

II.2.1.2 Gewerbsteuer

keine: siehe I.2.1.2

II.2.1.3 Vermögensteuer

keine: siehe I.2.1.3

II.2.1.4 Mehrwertsteuer

keine: siehe I.2.1.4

II.2.1.5 Grunderwerbsteuer

Da angenommen werden muss, dass das Grundstück von einem Nichtgesellschafter erworben wird, gilt der in II.1.1.4.1 errechnete Grunderwerbsteuerbetrag 323,- DM.

II.2.1.6 Kapitalverkehrsteuer (Gesellschaftsteuer)

Die Erwerber von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft unterliegen der Gesellschaftsteuerpflicht (2,5 %). Die Errechnung erfolgt nach dem Wert der Gegenleistung (s. Teil 2 Punkt 3.2.29). Sie beträgt 61.250 RE Gesamtinvestition (1), abzüglich Darlehen (30.000 RE) = 115.313,- DM, davon 2,5 % = 2.883,- DM. Die Gesellschaftsteuer kann als Betriebsausgabe abgesetzt werden (zur Ergänzung siehe I.2.1.5).

(1) Voraussetzung, dass das Betriebskapital von den Gesellschaftern stammt, das Darlehen von der Bank und der Arbeitseinsatz gegen Entgelt erfolgte.

II.2.2 Laufende Besteuerung der Kapitalgesellschaften

II.2.2.1 Körperschaftsteuer

	<u>Körperschaftsteuer im 1. Jahr</u>	<u>Körperschaftsteuer nach dem 1. Jahr</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn:		
Gesamtgewinn: 8.000 RE . 3,69 DM =	29.520,- DM	29.520,- DM
Abzüge:		
Gesellschaftsteuer (2,5 % v. 115.312,- DM)	2.883,- DM	
Gewerbekapitalsteuer (vgl. II.2.2.2.1)	750,- DM	750,- DM
Gewerbeertragsteuer (vgl. II.2.2.2.2)	<u>2.870,- DM</u>	<u>2.870,- DM</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn:	23.017,- DM	25.900,- DM

Stuersatz wie in I.2.2.1.1

$$\text{Berechnungsformel: } E = \frac{15 \cdot x}{100} - \frac{51 \cdot (E-x)}{100} = x$$

E = Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn

x = Ausschüttung nach Steuerabzug

$$\text{z.B: } 23.017 - \frac{15 \cdot x}{100} - \frac{51 \cdot (23.017-x)}{100} = 17.622,- \text{ DM} \quad 19.830,- \text{ DM}$$

Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	23.017,- DM	25.900,- DM
- Ausschüttung nach Steuerabzug	<u>- 17.622,- DM</u>	<u>- 19.830,- DM</u>
= Körperschaftsteuer	5.395,- DM	6.070,- DM

Ergänzungsabgabe wurde vernachlässigt (siehe I.2.2.1)

II.2.2.2 Gewerbesteuer

Wie in II.1.2.2, jedoch abzüglich der Entlohnung von zwei mitarbeitenden Gesellschaftern (abzugsfähige Betriebsausgaben bei juristischen Personen)

II.2.2.2.1 Gewerbekapitalsteuer

wie in II.1.2.2.1

750,- DM

II.2.2.2.2 Gewerbeertragsteuer

Vorläufiger Gewinn 8.000 RE . 3,69 DM =

29.520,- DM

abzüglich Entlohnung von zwei mitarbeitenden Gesellschaftern
(1.500 RE . 2 = 3.000 RE . 3,69 DM) =

- 11.070,- DM

18.450,- DM

Übertrag	18.450,- DM
abzügl. Gewerbekapitalsteuer (vgl. II.1.2.2.1)	<u>- 750,- DM</u>
	17.700,- DM
zuzüglich der Darlehenszinsen für das Restdarlehen:	
21.000 RE . 3,69 DM = 77.490,- DM, davon	
6,75 % (vergl. II.2.2.4) = 774,9 . 6,75 % =	<u>+ 5.231,- DM</u>
	22.931,- DM
abzüglich 3 % der Einheitswerte der zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke: 3 % von 28.000,- DM =	<u>- 840,- DM</u>
Vorläufiger Gewerbeertrag	22.091,- DM
Vorläufiger Gewerbeertrag abgerundet auf volle Hundert	22.000,- DM
Gewerbeertragsteuer (hier <u>ohne Freibetrag</u>)	
$\frac{15 \cdot 22.000}{115} = 2.870,- DM$	
Gewerbekapitalsteuer	750,- DM
Gewerbeertragsteuer	<u>2.870,- DM</u>
Gewerbsteuer	3.620,- DM

II.2.2.3 Mehrwertsteuer

Grundsätzlich unterliegen Kapitalgesellschaften den allgemeinen Vorschriften des Mehrwertsteuergesetzes, da ihre Tätigkeit als gewerblich betrachtet wird. Im einzelnen gelten hierzu die Ausführungen in II.1.2.4, die zeigen, dass sich im Gründungsjahr ein Erstattungsanspruch in Höhe von 2.779,- DM (siehe II.1.2.4.2) ergibt; die jährliche Steuerzahllast nach dem Gründungsjahr beläuft sich auf 3.236,- DM (siehe II.1.2.4.2).

II.2.2.4 Vermögensteuer

Im Gegensatz zu Mitunternehmergemeinschaften sind die Kapitalgesellschaften mit ihrem Gesamtvermögen selbständig vermögensteuerpflichtig (keine persönlichen Freibeträge, wobei die AG's eine Mindestbesteuerung von 50.000,- DM und die GmbH's von 20.000,- DM haben (§ 6 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 VStG; siehe auch I.2.2.3).

Bewertung für die Schweinemastgesellschaft (1 ½ Kalenderjahre nach Wirtschaftsbeginn (vergl. I.1.2.3))

RE

lt. Bilanz (Buchwerte)			
Grundstück einschl. Erschliessungskosten	5.520,-	Darlehen	21.000,-
Schweinestall	34.920,-	Eigenkapital	52.835,-
Maschinen	17.000,-		
Schweinebestand (statt Viehdurchschnittswerten)	<u>16.665.-</u>		
	73.835,-		<u>73.835.-</u>

Abschreibung des Stalles:

Herstellungskosten	36.000,- RE
abzüglich eig. Arbeitsleistung	<u>- 1.125,- RE</u>
	34.875,- RE
zuzüglich 6 % Selbstverbrauchsteuer von 34.875,- RE	<u>2.093,- RE</u>
	36.968,- RE
abzüglich Afa für 1½ Jahre, 3 %	<u>- 1.109,- RE</u>
Buchwert nach 1½ Jahren	35.859,- RE

Abschreibung der Maschinen:

Anschaffungskosten	20.000,- RE
zuzüglich 6 % Selbstverbrauchsteuer von 20.000,- RE	<u>1.200,- RE</u>
	21.200,- RE
abzüglich Afa für 1½ Jahre, 15 %	<u>- 3.180,- RE</u>
Buchwert nach 1½ Jahren	18.020,- RE

Für Bewertung (Werte nach Bewertungsgesetz)

Grundstücke: Einheitswert (siehe II.1.2.5)	28.000,- DM
Maschinen (Teilwert) 17.500,- RE . 3,69 DM =	64.575,- DM
Schweinebestand (Bilanzwert = Teilwert) 16.665 RE . 3,69 DM =	<u>61.494,- DM</u>
	154.069,- DM
abzügl. Darlehen (soweit keine verdeckte Beteiligung; Abschn. 11 VStR) 21.000 RE . 3,69 DM =	<u>- 77.490,- DM</u>
Einheitswert	76.579,- DM
Einheitswert abgerundet auf volle Tausend	76.000,- DM
Vermögenssteuersatz (1 %) von DM 76.000 =	760,- DM

Die Schweinemastgemeinschaft hätte als GmbH 760,- DM Vermögensteuer zu zahlen.

II.2.2.5 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines nichtmitarbeitenden Gesellschafters (vergl. I.2.2.5) (gültig nach dem ersten Jahr)

Gewinn aus eigenem landw. Unternehmen 7.200 RE . 3,69 DM =	26.568,- DM
Gewinn aus Beteiligung (siehe II.2.2.1) 1/10 Gewinnanteil 19.830,- DM : 10 Gesellschafter =	<u>1.983,- DM</u>
	28.551,- DM
Werbungskostenpauschale	<u>- 300,- DM</u>
	28.251,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirte	<u>- 2.400,- DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	25.851,- DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben	<u>- 400,- DM</u>
Einkommen	25.451,- DM
Kinderfreibeträge (wie in I.1.2.1)	<u>- 2.880,- DM</u>
Zu versteuernder Einkommensbetrag	22.571,- DM
Einkommen lt. Splitting-Tabelle	3.794,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe abzugsfähig)	303,52 DM

II.2.2.6 Grundsteuer

Hierzu gelten die Ausführungen in II.1.2.5. Die Grundsteuer beläuft sich auf 627,- DM.

II.2.3 Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters aus der Kapitalgesellschaft

Zu diesem Punkt sei auf die Ausführungen in II.1.3 verwiesen. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass beim Austritt eines Gesellschafters nach acht Jahren keine Einkommen-, keine Gewerbe-, Mehrwert- bzw. Grunderwerbsteuer anfällt. Es tritt in diesem Beispiel allerdings nur dann keine Einkommensteuerpflicht ein, wenn der veräußerte Anteil aus dem Privatvermögen des ausscheidenden Gesellschafters stammt. Das kann hier unterstellt werden.

II.3. Gemeinsame Schweinemast als GmbH & Co.KG

II.3.1 Besteuerung bei der Gründung

II.3.1.1 Einkommensteuer

keine: Näheres siehe II.1.1.1

II.3.1.2 Gewerbsteuer

keine: Näheres siehe II.1.1.2

II.3.1.3 Mehrwertsteuer

keine: Näheres siehe II.1.1.3

II.3.1.4 Grunderwerbsteuer

Grundsätzlich gilt hierzu II.1.1.4.1, nach dem unterstellt sei, dass das Grundstück von einem Nichtgesellschafter veräußert wird. Die Grunderwerbsteuer beläuft sich demnach auf 323,- DM.

II.3.1.5 Gesellschaftsteuer

Zu versteuernder Betrag (siehe II.2.1.6) nach Abzug der Darlehen 115.313,- DM.

II.3.1.5.1 Gesellschaftsteuer bei Gründung der GmbH

Mindesteilage bei der GmbH 20.000,- DM, wovon 1/4 Bareinlage sein muss

(§ 7 Abs. 2 GmbHG), also 5.000,- DM.

Gesellschaftsteuer = 2,5 % von 20.000,- DM 500,- DM

II.3.1.5.2 Gesellschaftsteuer bei Gründung der GmbH & Co.KG

Rest der Gesamtinvestition (115.313,- DM - 20.000,- DM) = 95.313,- DM

Kommanditeinlage damit: 95.313,- DM

Gesellschaftsteuer: 2,5 % von 95.313,- DM = 2.383,- DM

Gesamtgesellschaftsteuer (aus II.3.1.5.1 + II.3.1.5.2) = 2.883,- DM

II.3.2 Die laufende Besteuerung der GmbH & Co.KG

Obschon normalerweise der GmbH als Komplementär der KG für ihre Vollhaftung ein etwas höherer Gewinnanteil als den Kommanditisten gegeben wird, seien in diesem Beispiel gleiche Gewinnanteile unterstellt.

Ausserdem ist zu berücksichtigen, dass der GmbH für die evtl. Stellung eines Geschäftsführers als Vorweggewinn der Ersatz der Geschäftsführungsvergütung zu überlassen wäre. Dieser Vorweggewinn kann hier jedoch deshalb vernachlässigt werden, weil die Entlohnung des Geschäftsführers bei der GmbH eine entsprechend hohe Betriebsausgabe bewirkt.

Wenn der Geschäftsführer Gesellschafter der KG ist, dann werden seine Geschäftsführerbezüge im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG als zusätzliche gesonderte Gewinne behandelt. Damit stellen die Bezüge eines solchen Geschäftsführers nicht Einkünfte aus "nichtselbständiger Arbeit", sondern aus "Gewerbebetrieb" dar.

II.3.2.1 Körperschaftsteuer der GmbH

Sie ist am laufenden Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven zu 1/11 beteiligt.

	<u>Körperschaftsteuer nach dem 1. Jahr (1)</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	
Gesamtgewinn: 8.000 RE . 3,69 DM =	29.520,- DM
abzügl. Gesellschaftsteuer (vergl. II.3.1.5.1)	500,- DM
abzügl. Gewerbesteuer (vergl. II.3.2.3)	<u>- 4.950,- DM</u>
	24.070,- DM
1/11 Gewinn-Anteil 24.070,- : 11 =	2.188,- DM
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn der GmbH	2.188,- DM
Steuersatz wie in I.2.2.1.1: $2.188,- - \frac{15 \cdot x}{100} - \frac{51 \cdot (2.188 - x)}{100} = 1.675,-$ DM	
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	2.188,- DM
- Ausschüttung nach Steuerabzug	<u>- 1.675,- DM</u>
= Körperschaftsteuer	513,- DM

(1) Dieser Betrag bezieht sich nur auf die 8 nichtmitarbeitenden Gesellschafter der GmbH & Co. KG. Für die zwei mitarbeitenden Gesellschafter erhöht sich der zu versteuernde Einkommensbetrag um den Lohn (1.500,- RE . 3,69 DM = 5.535,- DM).

II.3.2.2 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Gesellschafters
(vergl. I.2.2.5) gilt nach dem ersten Jahr.

Gewinn aus eigenem landwirtschaftlichen Unternehmen 7.200 RE . 3,69 DM =	26.568,- DM
Gewinn aus Beteiligung an KG (vergl. II.3.2.3.2) KG-Gewinn 26.410,- (= 10/11); davon 1/10	2.641,- DM
Gewinn aus Beteiligung an GmbH (vergl. II.3.2.2.1) GmbH-Gewinn 1.675,- DM (1/11); davon 1/10	<u>167,- DM</u>
	29.376,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirte	- <u>2.400,- DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.976,- DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- <u>400,- DM</u>
Einkommen	26.576,- DM
Kinderfreibeträge (wie in I.1.2.1)	- <u>2.880,- DM</u>
Zu versteuernder Einkommensbetrag (1)	23.696,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	4.070,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe absetzbar)	325,60DM

II.3.2.3 Gewerbsteuer

Gemäss § 9 Ziff. 2 GewStG und § 12 Abs. 3 Ziff. 2 GewStG ist die GmbH & Co.KG als solche Gewerbesteuerpflichtig, ausserdem die GmbH für sich.

Die GmbH bezieht in diesem Fall nur aus ihrer Beteiligung als Komplementär der KG, in die sie ihr ganzes Vermögen eingelegt hat, Gewinne. Damit eine gewerbsteuerliche Doppelbesteuerung vermieden wird, kann nach § 9 Ziff. 2 bzw. § 12 Abs. 3 Ziff. 2 GewStG der Gewerbeertrag bzw. das Gewerbekapital der GmbH um den Gewinnanteil aus der KG-Beteiligung bzw. den Teilwert der KG-Beteiligung gekürzt werden. Deshalb wurde hier aus Vereinfachungsgründen von einer getrennten Ermittlung der Gewerbeertrag- und der Gewerbekapitalsteuer abgesehen.

II.3.2.3.1 Gewerbekapitalsteuer

Gewerbekapitalsteuer (siehe II.1.2.2.1) 750,- DM

II.3.2.3.2 Gewerbeertragsteuer

Gewerbeertragsteuer (siehe II.1.2.2.2) 4.200,- DM
Gewerbsteuer (II.1.2.2.1 + II.1.2.2.2) 4.950,- DM

(1) Dieser Betrag bezieht sich nur auf die 8 nichtmitarbeitenden Gesellschafter der GmbH & Co.KG. Für die zwei mitarbeitenden Gesellschafter erhöht sich der zu versteuernde Einkommensbetrag um den Lohn (1.500 RE. 3,69DM=5.535,-DM).

Berechnung des einheitlichen Gewinns:

Vorläufiger Gewinn + Entlohnung von zwei Gesellschaftern (siehe II.1.2.2.2)	45.071,- DM
abzügl. Gewerbesteuer	<u>4.950,- DM</u>
Einheitlicher Gewinn der Gesellschaft	40.121,- DM
abzügl. Vorweggewinn (Entlohnung von zwei mitarbeitenden Gesellschaftern = Mitunternehmer)	- <u>11.070,- DM</u>
	29.051,- DM

Gesonderter Gewinn aus Beteiligung

Pro Gesellschafter (nichtmitarbeitend) 29.051,- DM : 11 Gesellschafter =	2.641,- DM
---	------------

II.3.2.4 Mehrwertsteuer

Erstattungsanspruch an das Finanzamt im ersten Jahr (siehe II.1.2.4.1)	2.779,- DM
Steuer nach dem ersten Jahr (siehe II.1.2.4.2)	3.236,- DM

II.3.2.5 Vermögensteuer

Die GmbH & Co.KG ist als Personengesellschaft nicht selbständig vermögenssteuerpflichtig. Gemäss § 9 Abs. 1 Ziff. 5 BewG ist ihr Vermögen Betriebsvermögen, das einheitlich festgestellt und auf die Gesellschafter verteilt wird, also auf die GmbH und die Kommanditisten (§ 215 AO).

II.3.2.5.1 Vermögensteuer der GmbH (als Gesellschafter der GmbH & Co.KG)

Mindestbesteuerung	20.000,- DM	
Vermögensteuer	1 %	200,- DM

II.3.2.5.2 Vermögensteuer eines Kommanditisten

Aufgrund der persönlichen Vermögensverhältnisse eines Kommanditisten und der ihm zukommenden sehr hohen Freibeträge ist - analog der Kalkulation in I.1.2.3 - keine Vermögensteuer zu bezahlen.

II.3.2.6 Grundsteuer

Einzelheiten siehe II.1.2.5; sie beträgt:	627,- DM
---	----------

II.3.3 Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters aus der GmbH & Co.KG

II.3.3.1 Einkommensteuer

Grundsätzlich gelten hierzu die Ausführungen in II.1.3.1, allerdings mit dem Unterschied, dass der Veräusserungserlös je Gesellschafter 1/11 beträgt, da die GmbH als juristische Person zu den 10 natürlichen Gesellschaftern hinzukommt. Es entsteht keine Einkommensteuerpflicht.

II.3.3.2 Andere Steuern

keine: Einzelheiten siehe II.1.3

II.4 Gemeinsame Schweinemast als Genossenschaft

Die vorliegende Mastschweinegemeinschaft erfüllt nicht die Voraussetzungen für eine landwirtschaftliche Nutzungs- oder Verwertungsgenossenschaft (vgl. § 31 KStDV), da sich ihr Geschäftsbetrieb weder auf die Benutzung landwirtschaftlicher Betriebsgegenstände noch auf die Bearbeitung oder die Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse beschränkt. Damit handelt es sich also um eine Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft, die gemäss § 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist und auch der Gewerbe- und Vermögensteuerpflicht unterliegt. Da der Umsatz über 60.000,- DM beträgt, entfällt die Vorschrift des § 19 UStG 1967 (Steuersatz 4 %). Oftmals ist jedoch die Regelbesteuerung günstiger.

Der im Mitgliedergeschäft erwirtschaftete Überschuss kann gemäss § 35 KStDV als genossenschaftliche Rückvergütung an die Mitglieder ausgeschüttet werden. Er stellt dann für die Genossenschaft eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe dar.

Diese Schweinemastgemeinschaft könnte als landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaft geführt werden, wenn sie sich auf reine Dienstleistungen beschränkte, d.h. auf die Mast der im Eigentum der Genossen verbleibenden Schweine, die am Ende der Mast wieder an die Genossen zurückgehen müssten.

II.4.1 Besteuerung bei der Gründung

II.4.1.1 Einkommen- (Körperschaftsteuer)

keine: siehe I.3.1.1

II.4.1.2 Gewerbesteuer

keine: siehe I.3.1.2

II.4.1.3 Mehrwertsteuer

keine: siehe I.3.1.3

II.4.1.4 Grunderwerbsteuer

Sie beträgt 323,- DM (siehe II.1.1.4.1).

Gegenüber der Gründungsbesteuerung der Kapitalgesellschaften haben die Genossenschaften den Vorteil, dass sie keine Gesellschaftsteuer entrichten müssen.

II.4.2 Die laufende Besteuerung der Genossenschaft

II.4.2.1 Körperschaftsteuer

Ob in diesem Beispiel der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn voll als Warenrückvergütung gewährt werden könnte, ist noch nicht geklärt, da es sich um einen für die Finanzverwaltung völlig neuen Fall handelt. Gemäss der nachstehenden Vorschrift kann jedoch ein Teil des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes als Warenrückvergütung gewährt werden. Es wird folgendermassen bestimmt:

"Der auf das Mitgliedergeschäft entfallende Überschuss, d.h. der an Mitglieder rückvergütungsfähige Überschuss wird aus Vereinfachungsgründen in der Weise festgestellt, dass das nach § 35 Abs. 2 korrigierte Einkommen im Verhältnis der Mitgliederumsätze zum Gesamtumsatz bzw. des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum Gesamtwareneinkauf aufgeteilt wird. Der dem Mitgliederumsatz bzw. dem Wareneinkauf bei Mitgliedern entsprechende Anteil des rückvergütungsfähigen Überschusses gilt als Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft und stellt die obere Grenze dar, bis zu der Rückvergütungen an Mitglieder mit steuerlicher Wirkung ausgeschüttet werden können". (Zülow u.a.,9,S.141)

Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	
Gesamtgewinn: 8.000 RE . 3,69 DM =	29.520,- DM
Abzüge:	
Warenrückvergütung (1) (1.600,- RE . 3,69 DM = 5.904,- DM)	- 5.904,- DM
Gewerbekapitalsteuer (siehe II.4.2.2.1)	- 750,- DM
Gewerbeertragsteuer (siehe II.4.2.2.2)	- <u>4.325,- DM</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	18.541,- DM
Steuersatz (49 %)	
Körperschaftsteuer	<u>9.085,- DM</u>
Ausschüttung nach Steuerabzug	9.456,- DM

Die 3 %-ige Ergänzungsabgabe von der Körperschaftsteuer wurde vernachlässigt (siehe I.2.2.1).

II.4.2.2 Gewerbesteuer

II.4.2.2.1 Gewerbekapitalsteuer

Sie beträgt 750,- DM (vergl. II.2.2.2.1)

II.4.2.2.2 Gewerbeertragsteuer

Gewinn 8.000 RE . 3,69 DM =	29.520,- DM
abzügl. Gewerbekapitalsteuer und 3 % vom Einheitswert des Betriebsgrundstückes (§ 9 Ziff. 1 GewStG) (vgl. II.1.2.5)	- 750,- DM - <u>840,- DM</u>
	27.930,- DM
Hinzurechnung der Darlehenszinsen für das Restdarlehen (vergl. II.2.2.4) (21.000 RE . 3,69 DM = 77.490,- DM) 774,9 . 6,75 % =	<u>5.231,- DM</u>
Zu versteuernder Gewerbeertrag (E) (vor Abzug der Gewerbeertragsteuer)	33.161,-

(1) Nebenrechnung

Nach § 35 Abs. 2 KStDV entspricht der rückvergütungsfähige Anteil des Gesamtüberschusses dem Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum Gesamtwareneinkauf der Genossenschaft. Es werden jährlich 1.200 Mastschweine mit je 110 kg erzeugt.

Gesamt-Wareneinkauf (GW pro 110 kg Schwein (Mastendgewicht) 59,95 RE
davon Einkauf bei Mitgliedern in Form von Ferkeln (EM) 12,00 RE

$\frac{GW}{EM} = \frac{59,95 \text{ RE}}{12,00 \text{ RE}} = \text{ca. } \frac{5}{1}$; der rückvergütungsfähige Überschuss ist demnach $\frac{1}{5}$ des Gesamtüberschusses: 8.000 RE : 5 = 1.600 RE.

Gewerbeertragsteuer (vergl. II.1.2.2.2):

$$\frac{15 \cdot 33.161}{115} = 4.325,- \text{ DM}$$

Gewerbekapitalsteuer 750,- DM

Gewerbeertragsteuer 4.325,- DM

Gewerbesteuer 5.075,- DM

II.4.2.3 Mehrwertsteuer

II.4.2.3.1 Mehrwertsteuer im Gründungsjahr

Wie in II.1.2.4.1; Erstattungsanspruch 2.779,- DM.

II.4.2.3.2 Mehrwertsteuer nach dem Gründungsjahr

Auch hier gelten die Ausführungen in II.1.2.4.2, die jährliche Steuerzahl-
last beträgt 3.236,- DM.

II.4.2.4 Vermögensteuer

Bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist das gesamte Vermögen
steuerpflichtig (1 %), wenn das Vermögen 10.000,- DM übersteigt (§ 7
VStG).

Einheitswert (vergl. II.2.2.4) 76.000,- DM

Steuersatz 1 % von 76.000,- DM 760,- DM

II.4.2.5 Grundsteuer

Wie in II.1.2.5: Es sind 627,- DM Grundsteuer zu entrichten.

II.4.2.6 Einkommensbesteuerung

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Genossen

Gewinn aus eigenem landw. Unternehmen
7.200 RE . 3,69 DM = 26.568,- DM

Gewinn aus Beteiligung: 1/10 von 9.456,- DM (siehe II.4.2.1) 945,- DM

Rückvergütung durch die Genossenschaft 1.600 RE . 3,69 DM =

5.904,- DM : 10 = 590,- DM

28.103,- DM

abzügl. Werbekostenpauschale - 300,- DM

27.803,- DM

Übertrag:	27.803,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirte	<u>- 2.400,- DM</u>
Gesamtbetrag für Einkünfte	25.403,- DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben	<u>- 400,- DM</u>
Einkommen	25.003,- DM
Kinderfreibeträge	<u>- 2.880,- DM</u>
Zu versteuernder Einkommensbetrag	22.123,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	3.694,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe abzugsfähig)	295,52 DM

II.4.3 Besteuerung des Austritts eines Genossen aus der Genossenschaft

Hierzu gelten die Ausführungen in I.3.3

II.4.3.1 Einkommensteuer

keine: (vergl. auch I.2.3.1)

II.5 Besteuerung des Modells einer gemeinsamen Schweinemast als Einzelunternehmen

II.5.1 Besteuerung bei der Gründung (1)

Keine besonderen Gründungssteuern (vgl. I.4.1)

II.5.2 Die laufende Besteuerung des Einzelunternehmens

II.5.2.1 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages

Vorläufiger Gewinn aus Schweinemast	
8.000 RE . 3,69 DM =	29.520,- DM
Gewinn aus Schweinemastbetrieb (siehe II.5.2.2)	26.018,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft	<u>- 2.400,- DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.618,- DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben (2 X 200,- DM)	<u>- 400,- DM</u>
Einkommen	23.218,- DM

(1) Es ist darauf hinzuweisen, dass die in Modell angenommene eigene Arbeitsleistung in Höhe von 11.250 RE beim Einzelunternehmen nur zu 1/10 (1.125 RE) erbracht wird, während die anderen 9/10 aus dem Privatvermögen bezahlte Arbeitsleistungen Dritter sind. Begründung: Der Einzelunternehmer kann unmöglich eigene Arbeitsleistung in Höhe von 11.250 RE erbringen. Demnach waren die Herstellungskosten des Schweinestalles (36.000 RE) nur um 1.125 RE nicht aktivierungsfähiger Eigenleistung zu kürzen.

Übertrag:	23.218,- DM
abzügl. Kinderfreibeträge (wie in I.1.2.1)	<u>- 2.880,- DM</u>
Zu versteuernder Einkommensbetrag	20.338,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	3.284,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe abzugsfähig)	262,72DM

II.5.2.2 Gewerbsteuer

II.5.2.2.1 Gewerbekapitalsteuer

Sie beträgt (vgl. II.1.2.2.1) 750,- DM

II.5.2.2.2 Gewerbeertragsteuer

Berechnung der Gewerbeertragsteuer

Vorläufiger Gewinn 8.000 RE . 3,69 DM = 29.520,- DM
abzüglich Gewerbekapitalsteuer 750,- DM
28.770,- DM

Hinzurechnung der Darlehenszinsen für das Restdarlehen
(vgl. II.1.2.2.2) 5.231,- DM
34.001,- DM

abzüglich 3 % d. Einheitswertes der zum Betriebsvermögen
gehörenden Grundstücke (3 % von 28.000,- DM = 840,- DM) - 840,- DM

Vorläufiger Gewerbeertrag 33.161,- DM

Vorläufiger Gewerbeertrag abgerundet auf volle Hundert 33.100,- DM

Formel (3, S.94)

$$\frac{15 \cdot 33.100}{115} - \frac{1.800}{1 \cdot 15} = 2.752,- \text{ DM}$$

Gewerbekapitalsteuer 750,- DM

Gewerbeertragsteuer 2.752,- DM

Gewerbsteuer 3.502,- DM

Berechnung des einheitlichen Gewinns

Vorläufiger Gewinn 8.000 RE . 3,69 DM 29.520,- DM

abzüglich Gewerbsteuer 3.502,- DM

Einheitlicher Gewinn 26.018,- DM

II.5.2.4 Mehrwertsteuer

II.5.2.4.1 Mehrwertsteuer im Gründungsjahr

Es ergibt sich ein Erstattungsanspruch an das Finanzamt in Höhe von 2.779,- DM (siehe II.1.2.4.1). Dabei wird unterstellt, dass dieser Einzelunternehmer auch nur eigene Arbeitsleistung in Höhe von 1.125 RE zum Schweinestallbau einbringt.

II.5.2.4.2 Mehrwertsteuer nach dem Gründungsjahr

Die jährliche Steuerzahllast beträgt nach II.1.2.4.2: 3.236,- DM

II.5.2.5 Grundsteuer

Nach II.1.2.5 beträgt sie 627,- DM

II.5.3 Besteuerung bei Auflösung des Einzelunternehmens

II.5.3.1 Einkommensteuer

Zu versteuernder Veräußerungsgewinn (siehe II.1.3.1)
5.225 RE . 3,69 DM 19.280,- DM

abzüglich Freibetrag (§ 14, § 16 Abs. 4 EStG) -20.000,- DM

Es entsteht keine Einkommensteuerpflicht, da der zu versteuernde Veräußerungsgewinn kleiner ist als der Freibetrag.

II.5.3.2 Mehrwertsteuer

Berechnung des Veräußerungserlöses (vgl. II.1.3.1)

Veräußerungserlös aus Maschinen
18.000 RE + 15 % (= 2.700 RE) = 20.700 RE . 3,69 DM = 76.383,- DM

Veräußerungserlös aus Vieh
16.665,- RE + 15 % (2.500 RE) = 19.165 RE . 3,69 DM = 70.719,- DM

Gesamt-Veräußerungserlös 147.102,- DM

Umsatzsteuer auf Veräußerungserlös aus Maschinen

Umsatzsteuer 11 % von 76.383,- DM (Veräußerungserlös) 8.402,- DM

Umsatzsteuer auf Veräußerungserlös aus Vieh

Umsatzsteuer 5,5 % von 70.719,- DM (Veräußerungserlös) 3.889,- DM

III. GEMEINSAME MILCHVIEHHALTUNG

Fallschilderung:

Bei diesem Fall handelt es sich praktisch um einen eigenen landwirtschaftlichen Betrieb (Grünlandbetrieb). Dieser Tatbestand ist für die Besteuerung sehr wesentlich.

Es schliessen sich 10 Landwirte zusammen. Sie bewirtschaften 60 ha Grünland (in Erbpacht) (1). Pachtzins 110 RE/ha.

Gründungskosten 221.000 RE . 3,69 DM = 815.490,- DM

Einnahmen:

Milchgeld (150 Kühe)	59.000,- RE	
85 verkaufte Kälber	2.200,- RE	
10 verkaufte Magerkälber	1.500,- RE	
50 verkaufte Kühe und Färsen	<u>12.500,- RE</u>	
	75.200,- RE	277.488,- DM

Ausgaben:

Vergl. Manuskript (wie oben)	68.818,- RE	253.938,- DM
= Nettogewinn	6.382,- RE	<u>23.550,- DM</u>

Sonstiges landwirtschaftl. Einkommen eines Gesellschafters

	5.744,- RE	<u>21.195,- DM</u>
--	------------	--------------------

Nach 8 Jahren scheidet ein Gesellschafter aus. Sein Anteil wird von den verbleibenden Gesellschaftern übernommen.

Der Wert der Gebäude und der Ausrüstung wird nach dem Abschreibungswert zuzüglich 15 % errechnet.

	<u>Gesamt finanzierung</u>	<u>Anteil je Ge- sellschafter</u>
<u>Finanzierung:</u>		
Einlagen (dav. 50 % Naturalleistungen in Form von Vieh)	90.000,- RE	9.000,- RE
6%ige Anleihe bei der Raiffeisenbank, die in 10 Jahren zurückzuzahlen ist	<u>131.000,- RE</u>	<u>13.100,- RE</u>
	221.000,- RE	22.100,- RE

(1) Da es in der BRD - das gilt für alle Bundesländer - Erbpacht nicht gibt, wird in den folgenden Kalkulationen unterstellt, dass es sich um langfristige Pacht handelt (länger als sechs Jahre).

Wie hoch ist die Besteuerung bei der Gründung, beim Ablauf der Gesellschaft und beim Austritt eines Gesellschaftsmitgliedes?

III.1 Besteuerung der gemeinsamen Milchviehhaltung als BGB-(Personen)-Gesellschaft

III.1.1 Besteuerung bei der Gründung

III.1.1.1 Einkommensteuer

Die Einbringung von Einlagen anlässlich der Gründung einer Personengesellschaft dient zur Kapitalausstattung; sie ist ein gesellschaftlicher Vorgang und berührt deshalb nicht den Gewinn (vergl. Teil 2, 4.1.1.1). Sofern es sich um Entnahme aus dem Betriebsvermögen und die Einbringung in eine Gesellschaft derselben Einkunftsart handelt, entsteht deshalb keine Einkommensteuerpflicht. Dieser Tatbestand ist hier gegeben. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn ein Steuerpflichtiger aus seinem Einzelunternehmen Gegenstände des Betriebsvermögens in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringt (BFH 7.2.64, BStBl III, Seite 328).

III.1.1.2 Mehrwertsteuer

Sacheinlagen, die aus dem Betriebsvermögen stammen, sind umsatzsteuerpflichtige Leistungen des Einlegers (vergl. Teil 2, 4.1.1.3). Es entsteht aber keine Steuerzahllast, da gemäss § 24 UStG 1967 die Vorsteuer betraglich mit der Umsatzsteuer übereinstimmt (Einzelheiten siehe III.1.2.4). Voraussetzung ist allerdings, dass der einbringende Landwirt nicht für die Anwendung der allgemeinen Vorschriften des Mehrwertsteuergesetzes optierte.

III.1.1.3 Grunderwerbsteuer für das Hofgrundstück (Milchviehstall)

Es wird unterstellt, dass dieses Grundstück von einem Nichtgesellschafter erworben wird.

Grundstückspreis 6.900 RE . 3,69 DM =	25.461,- DM
Grunderwerbsteuer 7 % von 25.461,- DM =	1.782,- DM

Es wird angenommen, wie auch in anderen Beispielen, dass der Grundstückserwerber allein die Grunderwerbsteuer zu tragen hat.

III.1.2 Die laufende Besteuerung der BGB-(Personen)-Gesellschaft

III.1.2.1 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Gesellschafters

Gewinn aus eigenem landw. Unternehmen (vgl. Fallschilderung) (5.744 RE . 3,69 DM) =	21.195,- DM
Gesonderter Gewinn aus Beteiligung (vgl. Fallschilderung) (638 RE . 3,69 DM) =	<u>2.354,- DM</u>
	23.549,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 3 EStG) bei Zusammenveranlagung	<u>- 2.400,- DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	21.149,- DM
Da keine Angaben über Sonderausgaben vorliegen, werden die Pauschbeträge gem § 10 Ziff. 3 EStG abgezogen (2 x 200,- DM)	<u>- 400,- DM</u>
Einkommen	20.749,- DM
- Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 2 Ziff. 4 EStG)	
für erstes Kind	1.200,- DM
für zweites Kind	<u>1.680,- DM</u>
	<u>- 2.880,- DM</u>
Zu versteuernder Einkommensbetrag	17.869,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	2.760,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe absetzbar)	220,80DM

III.1.2.2 Gewerbsteuer

keine: es handelt sich um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die gewerbsteuerfrei sind.

III.1.2.3 Vermögensteuer

Anhand der relativ eingehenden Kalkulation in I.1.2.3 lässt sich abschätzen, dass auch im Falle der gemeinsamen Milchviehhaltung der einzelne Gesellschafter nicht vermögensteuerpflichtig wird. Unter Berücksichtigung realitätsbezogener Annahmen, wie sie in I.1.2.3 unterstellt wurden, würden wiederum die Freibeträge das Gesamtvermögen übersteigen.

III.1.2.4 Mehrwertsteuer

In § 24 UStG 1967 wird die Mehrwertbesteuerung der Landwirtschaft geregelt (ab 1.1.70 neu gefasst durch Gesetz vom 23.12.69, BGBl 1, S. 2381). Zur Entlastung der landwirtschaftlichen Unternehmen von der Umsatzsteuer wurde ein pauschaler Vorsteuerabzug in Höhe der Mehrwertsteuer eingeführt. Die Vorsteuer stimmt damit betraglich mit der Steuer überein (Ausnahme Tzn. 249). Das

bedeutet, dass bei Land- und Forstwirten weder eine Steuerzahllast noch ein Vorsteuerüberhang entsteht (1, S. 2083). Seit 1.1.70 durch das Gesetz vom 23.12.69 haben die optierenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe bei der auf 8 v.H. erhöhten Steuer einen Kürzungs- bzw. Erstattungsanspruch von 3 v.H. der Bemessungsgrundlage (Nichtabführung an das Finanzamt, Ausgleich für DM-Aufwertung) (1, S. 2207). Die gemeinsame Milchviehhaltung unterliegt demnach als landwirtschaftlicher Betrieb nicht der Mehrwertbesteuerung.

III.1.2.5 Grundsteuer

Der Einheitswert stellt für die Grundsteuerberechnung - wie auch für verschiedene andere Steuern - den "massgebenden Wert" dar. Da in den Modellangaben keine Aussage über den Einheitswert der in Erbpacht befindlichen 60 ha Wiesen sowie des Grundstücks, auf dem der Kooperations-Kuhstall steht, enthalten sind, werden folgende Unterstellungen getroffen:

Der Hektarsatz des Reichsspitzenbetriebes beträgt - gemäss der Bewertung vom 1.1.1935 - 3.780,- DM (Reingewinn/ha 210,- DM). Es wird unterstellt, dass $\frac{1}{2}$ die im Beispiel genannte Grünfläche einen Reingewinn pro Hektar erbringt, dessen Kapitalisierung zu einem Hektarsatz von 1.000,- DM führt (näheres siehe Teil 2, 3.2.2.1.1.3.1. Im Hektarsatz ist der Gebäudewert mitberücksichtigt.

Berechnung des Einheitswertes

Hektarsatz:	1.000,- DM	
abzüglich 20 % aufgrund nicht vorhandenen Wohngebäudes		
Neuer Hektarsatz:	800,- DM	
Gesamtfläche:		
Landwirtsch. Nutzfläche	60 ha	
Hoffläche (Annahme)	<u>0,33 ha</u>	
	60,33 ha	
Hektarsatz (800,- DM) x Fläche (60,33 ha) =		48.264,- DM
Einheitswert zur Grundsteuerberechnung		48.200,- DM

Grundsteuerberechnung

Bei der Grundsteuerberechnung wird von einem Steuermessbetrag ausgegangen (§ 11, GrStG), der mittels der Steuermesszahl (Tausendsatz) aus dem Einheitswert errechnet wird.

Gemäss § 28 GrStDV beträgt die Steuermesszahl bei den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben:

1. für die ersten angefangenen vollen 10.000,- DM des Einheitswertes
8 v. Tausend,
2. für den Rest des Einheitswertes 10 v. Tausend

Einheitswert: 48.200,- DM

Aufteilung des Einheitswertes gemäss 1. und 2.:

48.200,- DM	10.000,- DM	8 v. Tausend	80,- DM
	38.200,- DM	10 v. Tausend	<u>382,- DM</u>
Grundsteuermessbetrag:			462,- DM

Die Grundsteuer errechnet sich aus Hebesatz x Grundsteuermessbetrag:

Angenommener Hebesatz 280 v.H.

Grundsteuer 280 v.H. von 462,- DM = 1.294,- DM

Der Hebesatz variiert von Gemeinde zu Gemeinde. Der hier angenommene Betrag entspricht etwa den durchschnittlichen Hebesätzen in der Bundesrepublik Deutschland. Grundsätzlich wird Grundsteuer von den Grundeigentümern getragen, das sei auch hier angenommen.

III.1.3 Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters

III.1.3.1 Einkommenbesteuerung

Grundsätzlich gelten auch hier die Ausführungen in I.1.3.1, wobei wiederum in Ermangelung des in der Buchführung der Gesellschaft ausgewiesenen Anteils eines Gesellschafters am Gesamtvermögen folgender Gesellschaftersanteil bzw. anteilige Veräusserungsgewinn errechnet wird.

1/10 Gesamtanteil eines Gesellschafters am Veräußerungsgewinn

Darstellung in T-Bilanzform

Bilanz zu Buchwerten (RE) (1)

(nach 8 Jahren = Austrittszeitpunkt eines Gesellschafters)

1. Stallgebäude	57.960,-	Eigenkapital (1)	134.424,-
2. Doppelhochsilos	7.304,-	Fremdkapital	26.200,-
3. Güllensilos	1.320,-		
4. Geräte	6.140,-		
5. Viehbestand	76.000,-		
6. Stallgebäude	6.900,-		
7. Betriebskapital	5.000,-		
	<u>160.624,-</u>		<u>160.624,-</u>

Bilanz zu Verkehrswerten (RE)

(nach 8 Jahren = Austrittszeitpunkt eines Gesellschafters)

Betriebseigene Aktiva		Fremdkapital	26.200,-
zu Buchwerten	160.624,-	Eigenkapital (2)	145.333,-
+ stille Reserven			
(15 % Erhöhung d. Buch-			
werte bei 1-4)			
(15 % von 72.724.-)	<u>10.909,-</u>		
	171.533,-		<u>171.533,-</u>

Eigenkapital in Buchwert-Bilanz: 1/10 von 134.424,- =	13.442,- RE
Eigenkapital in Verkehrsw.-Bil.: 1/10 von 145.333,- =	<u>14.533,- RE</u>
Veräußerungsgewinn eines Gesellschafters	1.091,- RE

(1) Grund und Boden bleibt ausser Ansatz (§ 4 Abs. 1, Letzer Satz EStG) Aufgrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 11.5.1970 (BGBl. I S. 1145) ist es mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes nicht vereinbar, dass nach § 4 Absatz 1 Satz 5 EStG (Fassung vom 23. Sept. 1958 und gleichlautende spätere Fassung) bei der Gewinnermittlung aus einer Veräußerung oder Entnahme der Wert des Grund und Boden bei Landwirten in jedem Fall ausser Ansatz bleibt.

(2) Summe der Eigenkapitalkonten der Gesellschafter

Zu versteuernder Veräußerungsgewinn:

1.091 RE . 3,69 DM =	4.026,- DM
abzügl. Freigrenze-Betrag (§ 14 + 16 Abs. 4 EStG) 1/10 von 20.000,- DM)	<u>- 2.000,- DM</u>
Zu halbem Steuersatz zu versteuern	2.026,- DM

Nebenrechnung:

Veräußerungsgewinn gemäss §§ 16, 34 EStG	2.026,- DM
zu versteuernder Einkommensbetrag nach III.1.2.1	<u>17.869,- DM</u>
neuer zu versteuernder Einkommensbetrag	19.895,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	3.190,- DM
Prozentsatzermittlung für den ermässigten Steuersatz gemäss § 34 Abs. 1 EStG	
$(3190 : 198,95 = 16 \%)$	
halbierter Steuersatz auf Veräußerungsgewinn $(16 : 2 = 8 \%)$	
8 % von 2.026,- DM =	162,- DM

Berechnung der Gesamtsteuer

Einkommensteuer nach III.1.2.1	2.760,- DM	
Einkommensteuer aus ermässigtem Steuersatz	<u>162,- DM</u>	
Summe Einkommensteuer		2.922,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe absetzbar)		233,76DM

III.1.3.2 Gewerbsteuer

keine: siehe II.1.3.2

III.1.3.3 Mehrwertsteuer

keine: siehe II.1.3.3

III.1.3.4 Grunderwerbsteuer

keine: siehe II.1.3.4

III.2 Besteuerung der gemeinsamen Milchviehhaltung als Kapitalgesellschaft (GmbH, AG)

III.2.1 Besteuerung bei der Gründung

III.2.1.1 Einkommen-Körperschaftsteuer

Bareinlagen lösen weder beim Gesellschafter noch bei der Gesellschaft Steuerpflicht aus. Im vorliegenden Beispiel werden allerdings auch Sacheinlagen getätigt (Vieh), die bei der Kapitalgesellschaft nicht zur Körperschaftsteuerpflicht führen, da es sich um einen gesellschaftlichen Vorgang handelt (vergl. Teil 2, 4.2.3.1.1). Der einzelne Landwirt, der sein Vieh gegen Gesellschaftsrechte veräußert, wird jedoch einkommensteuerpflichtig (laufender Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft).

Die Bewertung einer Sacheinlage spielt nicht nur bei der Besteuerung des einlegenden Gesellschafters eine Rolle (Gewinnverwirklichung), sondern auch bei der Gesellschaft.

Berechnung der Einkommensteuer eines Gesellschafters für Veräußerung gegen Gesellschaftsrechte

Geschätzter Veräußerungsgewinn bei Einbringung von 4.500 RE . 3,69 DM
= 16.605,- DM in Form von Vieh (9000 RE Gesamteinlage pro Gesellschafter)
= 10 % oder 1.660,- DM.

Zu versteuernder Einkommensbetrag nach III.2.2.5	16.721,- DM
zuzügl. geschätzter Veräußerungsgewinn	<u>1.660,- DM</u>
Neuer zu versteuernder Einkommensbetrag	18.381,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	2.870,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe absetzbar)	229,60DM

<u>Einkommensteuer für den Veräußerungsgewinn:</u>		<u>Kirchensteuer</u>
Einkommensteuer (mit Veräußerungsgewinn)	2.870,- DM	229,60DM
Einkommensteuer (ohne Veräußerungsgewinn, siehe III.2.2.5)	<u>2.532,- DM</u>	<u>202,56DM</u>
Einkommensteuer für den Veräußerungsgewinn	338,- DM	27,04 DM

III.2.1.2 Mehrwertsteuer

keine Steuerzahllast: vergl. III.1.1.2

III.2.1.3 Gründerwerbsteuer

Wie in III.1.1.3, die Steuer beträgt: 1.782,- DM
 Der Käufer trägt die Gründerwerbsteuer

III.2.1.4 Kapitalverkehrsteuer (Gesellschaftsteuer)

Gesamtinvestition 221.000 RE
 abzüglich Darlehen - 131.000 RE
 zu versteuernder Betrag (vergl. I.2.1.5) 90.000 RE . 3,69 DM = 332.100,- DM
 Gesellschaftsteuer 2,5 % (§ 2 KVSStG) von 332.100,- DM = 8.303,- DM

Die Gesellschaftsteuer kann als Betriebsausgabe abgesetzt werden.

III.2.2 Laufende Besteuerung der Kapitalgesellschaften

III.2.2.1 Körperschaftsteuer

	<u>Körperschaftsteuer im 1. Jahr</u>	<u>Körperschaftsteuer nach d.1. Jahr</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn		
Gesamtgewinn 6.382 RE . 3,69 DM	23.550,- DM	23.550,- DM
Abzüge:		
Gesellschaftsteuer (vgl. III.2.1.4)	8.303,- DM	
Gewerbekapitalsteuer (vgl. III.2.2.2.1)	2.952,- DM	2.752,- DM
Gewerbeertragsteuer (vgl. III.2.2.2.2)	<u>5.570,- DM</u>	<u>5.570,- DM</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	6.725,- DM	15.028,- DM

Steuersatz wie in I.2.2.1.1

Berechnung analog II.2.2.1, z.B.

$6.725 - \frac{15x}{100} - \frac{51(6.725 - x)}{100} =$	5.149,- DM	11.506,- DM
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	6.725,- DM	15.028,- DM
abzüg . Ausschüttung n.Körperschaftsteuer- abzug	<u>5.149,- DM</u>	<u>11.506,- DM</u>
Körperschaftsteuer	1.576,- DM	3.522,- DM

Ergänzungsabgabe (3 %) wird vernachlässigt.

III.2.2.2 Gewerbsteuer

III.2.2.2.1 Gewerbekapitalsteuer

Einheitswert (vergl. III.1.2.5)	82.000,- DM
zuzüglich langfristiges Fremdkapital (Restdarlehen 111.350 RE . 3,69 DM) =	<u>410.882,- DM</u>
	492.882,- DM
abgerundet auf volle Tausend	492.000,- DM
Steuermesszahl: 2 v. Tausend und Hebesatz: 300 % = 6 ‰	
Gewerbekapitalsteuer (492 . 6 =)	2.952,- DM

III.2.2.2.2 Gewerbeertragsteuer

Vorläufiger Gewinn 6.382,- RE . 3,69 DM	23.550,- DM
abzügl. Gewerbekapitalsteuer (vgl. III.2.2.2.1)	<u>- 2.952,- DM</u>
	20.598,- DM

Hinzurechnung der Darlehenszinsen für das Restdarlehen nach
 $1\frac{1}{2}$ Jahren Laufzeit (131.000 RE - 19.650,- RE)

Rückzahlung = 111.350,- RE . 3,69 DM =	
410.882,- DM Restdarlehen, davon 6 ‰ =	24.653,- DM
abzüglich 3 ‰ vom landw. Einheitswert (82.000,- DM)	<u>- 2.460,- DM</u>
Vorläufiger Gewerbeertrag	42.791,- DM
Vorläufiger Gewerbeertrag abgerundet auf volle Hundert (vor Abzug der Gewerbeertragsteuer)	42.700,- DM

Gewerbeertragsteuererrechnung (3, S. 94) (ohne Freibetrag)

$$\frac{15 \cdot 42.700}{115} = \frac{640.500}{115} = 5.570,- \text{ DM}$$

Gewerbeertragsteuer	5.570,- DM
Gewerbekapitalsteuer (vgl. III.2.2.2.1)	2.952,- DM
Gewerbsteuer	8.522,- DM

III.2.2.3 Mehrwertsteuer

keine Steuerzahllast, siehe III.1.2.4

III.2.2.4 Vermögensteuer

Wie in II.2.2.4 erwähnt, beträgt die Mindestbesteuerung bei einer AG 50.000,- DM, bei einer GmbH 20.000,- DM.

Da das Aktivkapital der Gesellschaft geringer ist als die vorhandene Schuld in Höhe von 410.782,- DM unterliegt die GmbH bzw. AG nur der Mindestbesteuerung.

Mindestbesteuerung bei der AG	50.000,- DM
1 % von 50.000,- DM	500,- DM
Mindestbesteuerung bei der GmbH	20.000,- DM
1 % von 20.000,- DM	200,- DM

III.2.2.5 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Gesellschafters
(vergl. I.2.2.5 und II.2.2.5)
(gültig nach dem ersten Jahr)

Gewinn aus eigenem Unternehmen 5.744,- RE . 3,69 DM =	21.195,- DM
Gewinn aus Beteiligung (siehe III.2.2.1) 1/10 Gewinnanteil von 11.506 DM : 10 Gesellschafter	<u>1.506,- DM</u>
	22.701,- DM
Werbungskostenpauschale	<u>- 300,- DM</u>
	22.401,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirte	<u>- 2.400,- DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.001,- DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben	<u>- 400,- DM</u>
Einkommen	19.601,- DM
Kinderfreibeträge (wie in I.1.2.1)	<u>- 2.880,- DM</u>
Zu versteuernder Einkommensbetrag	16.721,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	2.532,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe absetzbar	202,56DM

III.2.2.6 Grundsteuer

Hofgrundstück für Milchkuhstall 3.300 m² (Annahme);

Gemäss § 99 Abs. 3 sind Betriebsgrundstücke im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten. Das trifft hier zu.

Einheitsbewertung

0,33 ha . 1.000,- DM (Hektarsatz) = 333,- DM

Berechnung des Zuschlages:

Viehbesatz 150 Kühe	150,00 VE
Nachzucht	<u>73,50 VE</u>
	223,50 VE

Es werden also 223,50 VE auf 60 ha Pachtland plus 0,33 ha Hoffläche (Betriebsgrundstück) = 60,33 ha gehalten. Der Viehbesatz gemäss der nach § 38 Abs. 2 BewG zu unterstellenden regelmässigen Verhältnisse der Gegend beträgt (Annahme) 1 VE/ha. Deshalb ergibt sich für den landwirtschaftlichen Betrieb der vorliegenden Gesellschaft folgender Überbestand an Vieh:

Vorhandener Viehbesatz des Betriebes	223,50 VE
Gegendüblicher Viehbesatz 1 VE/ha . 60 ha	<u>- 60,00 VE</u>
Pachtland (Stüchländereien)	163,50 VE

60 VE sind durch die 60 ha Pachtland bewertungsmässig abgegolten. Für die restlichen 164 VE (Überstand) ist gemäss der Bewertungsrichtlinien ein Zuschlag von ca. 500,- DM/VE zu berechnen, der dem Betriebsgrundstück der Gesellschaft angelastet wird. Demnach ergibt sich:

163,5 VE . 500,- DM =	<u>81.750,- DM</u>
Landwirtsch. Einheitswert des Betriebsgrundstückes	82.083,- DM
Landwirtsch. Einheitswert abgerundet auf volle Hundert	82.000,- DM

Nachdem die Gesellschaft nur Milchviehhaltung betreibt, ist damit sämtlicher Überbesatz abgegolten.

Grundsteuerberechnung (vergl. III.1.2.5)

Einheitswert 82.000,- DM;	für 10.000,- DM 8 v. T.	80,- DM
	für 72.000,- DM 10 v.T.	<u>720,- DM</u>
Steuermessbetrag		800,- DM
Angenommener Hebesatz (280 v.H.) x Grundsteuermessbetrag (800,- DM) = Grundsteuer (2.240,- DM)		2.400,- DM

III.2.3 Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters aus der Kapitalgesellschaft

Tritt ein Gesellschafter nach acht Jahren aus, so gelten dazu analog die Ausführungen in I.2.3.1 sowie die speziellen Erläuterungen zum Beispiel Milchviehhaltung III.1.3.1. Der austretende Gesellschafter hat keine Einkommen-, keine Mehrwert- und keine Gewerbesteuer zu entrichten. Einkommensteuerfreiheit besteht allerdings nur dann, wenn der veräusserte Anteil aus dem Privatvermögen stammt. Das kann hier unterstellt werden (wesentliche Beteiligung liegt nicht vor).

III.3 Besteuerung der gemeinsamen Milchviehhaltung als GmbH & Co.KG

Die GmbH & Co.KG (Einzelheiten siehe Teil 2, 4.3.4) wird als KG behandelt. Da weder die KG noch die OHG für land- und forstwirtschaftliche Betriebe anwendbar ist (§ 3 Handelsgesetzbuch) - im vorliegenden Fall handelt es sich um einen Grünlandbetrieb - scheidet diese Gesellschaftsform von vornherein aus dem Vergleich aus. Aufgrund der noch unter 300.000,- DM liegenden Umsätze dieses landwirtschaftlichen Betriebes dürfte es nicht möglich sein, seine Eintragung als KG ins Handelsregister zu erwirken.

III.4 Besteuerung der gemeinsamen Milchviehhaltung als Genossenschaft

Analog zu den Ausführungen in II.4 (Schweine) ist festzustellen, dass auch die gemeinsame Milchviehhaltung nicht die Voraussetzungen für eine landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft erfüllt. Sie wird daher wie eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft besteuert. Da es sich um einen landwirtschaftlichen Betrieb handelt, fällt sie jedoch unter § 24 UStG 1967 (keine USt-Zahllast). Gegebenenfalls kann es günstig sein zu optieren, damit hohe Vorsteuerbeträge verrechnet werden können.

Ausserdem muss darauf hingewiesen werden, dass Sacheinlagen in eine Genossenschaft, wie sie im vorliegenden Modellfall angenommen werden, nach dem Genossenschaftsgesetz (§ 6) nicht zulässig sind (Registergericht würde Eintragung in das Genossenschaftsregister verweigern). Es dürfen danach nur Geldeinlagen getätigt werden (vergl. RG 65 223).

Damit in diesem Fall eine Genossenschaft gegründet werden kann, sei unterstellt, dass die beteiligten Landwirte ihr Vieh verkaufen und dann eine Bareinlage vornehmen.

III.4.1 Besteuerung bei der Gründung

III.4.1.1 Einkommen-(Körperschaft-)Steuer

Einkommensteuer für Veräußerungsgewinn 338,- DM + 27,04 DM Kirchensteuer (Vergl. III.2.1.1).

III.4.1.2 Gewerbesteuer

keine: siehe I.3.1.2

III.4.1.3 Mehrwertsteuer

Keine Steuerzahllast, siehe III.1.1.2

III.4.1.4 Grunderwerbsteuer

Grundsätzliches zur Grunderwerbsteuer (vergl. III.1.1.3). Sie beträgt 1.782,- DM.

II.4.2 Die laufende Besteuerung der Genossenschaft

III.4.2.1 Körperschaftsteuer

In diesem Beispiel gibt es keine Warenrückvergütungen (Grund: Kein Warenverkehr mit Mitgliedern der Genossenschaft).

Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn

Gesamtgewinn: 6.382 RE . 3,69 DM = 23.550,- DM

Abzüge:

Gewerbekapitalsteuer - 2.952,- DM

Gewerbeertragsteuer - 5.570,- DM

Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn 15.028,- DM

Steuersatz 49 %

Körperschaftsteuer 7.364,- DM

Ausschüttung 7.664,- DM

Ergänzungsabgabe (3 %) wurde vernachlässigt (siehe I.2.2.1).

III.4.2.2 Gewerbsteuer

III.4.2.2.1 Gewerbekapitalsteuer

Sie beträgt (vergl. III.2.2.2.1) 2.952,- DM

III.4.2.2.2 Gewerbeertragsteuer

Sie beläuft sich nach III.2.2.2.2 auf 5.570,- DM

Gewerbsteuer 8.522,- DM

III.4.2.3 Mehrwertsteuer

keine: Steuerzahllast siehe III.1.2.4

III.4.2.4 Vermögensteuer

Landwirtsch. Einheitswert (vergl. III.2.2.4) 82.000,- DM

abzügl. Restdarlehen nach $1\frac{1}{2}$ Jahren (vergl. III.2.2.2.2) -410.882,- DM

Zu versteuerndes Vermögen 0,-- DM

III.4.2.5 Grundsteuer

Sie beläuft sich auf 2.240,- DM (Einzelheiten siehe III.2.2.6)

III.4.2.6 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Gesellschafters
(gültig nach dem ersten Jahr):

Gewinn aus eigenem landw. Unternehmen 5.744 RE . 3,69 DM 21.195,- DM

Gewinn aus Beteiligung (siehe III.4.2.1)
1/10 Gewinnanteil von 7.664,- DM = 766,- DM

21.961,- DM

Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft - 2.400,- DM

Gesamtbetrag der Einkünfte 19.561,- DM

Pauschbetrag für Sonderausgaben - 400,- DM

Einkommen 19.161,- DM

Kinderfreibeträge (wie in I.1.2.1) - 2.880,- DM

Zu versteuernder Einkommensbetrag 16.281,- DM

Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle 2.450,- DM

Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe abzugsfähig) 196,- DM

III.4.3 Besteuerung beim Austritt eines Genossen aus der Genossenschaft

Siehe hierzu die Ausführungen in I.3.3

III.5 Besteuerung des Modells einer gemeinsamen Milchviehhaltung als Einzelunternehmen

III.5.1 Besteuerung bei der Gründung

Es entstehen keine speziellen Gründungskosten (vergl. III.1.1)

III.5.2 Die laufende Besteuerung des Einzelunternehmens

III.5.2.1 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages

Vorläufiger Gewinn aus Milchviehhaltung 6.382 RE . 3,69 DM =	23.550,- DM
Gewinn aus Milchviehhaltung wie vorläufiger Gewinn, da keine Gewerbesteuer (siehe III.1.2.2)	23.550,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft	- 2.400,- DM
Gesamtbetrag der Einkünfte	21.150,- DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben (2 x 200,- DM)	- 400,- DM
Einkommen	20.750,- DM
abzüglich Kinderfreibetrag (wie in I.1.2.1)	- 2.880,- DM
Zu versteuerndes Einkommen	17.870,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	2.760,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe abzugsfähig)	220,80DM

III.5.2.2 Gewerbesteuer

Keine: siehe III.1.2.2

III.5.2.3 Vermögensteuer

Landwirtschaftlicher Einheitswert (vergl. III.1.2.5)	48.200,- DM
abzüglich Restdarlehen nach $1\frac{1}{2}$ Jahren (siehe III.2.2.4)	<u>410.882,- DM</u>
Zu versteuerndes Vermögen	0,- DM

III.5.2.4 Mehrwertsteuer

Keine Steuerzahllast (siehe III.1.2.4)

III.5.2.5 Grundsteuer

Sie beträgt (vergl. III.1.2.5)	1.294,- DM
--------------------------------	------------

III.5.3 Besteuerung bei Auflösung des Einzelunternehmens

III.5.3.1 Einkommensteuer

Zu versteuernder Veräußerungsgewinn (vgl. III.1.3.1)	
10.909 RE . 3,69 DM =	40.254,- DM
abzüglich Freibetrag (§ 14, § 16 Abs. 4 EStG)	<u>20.000,- DM</u>
Zu halbem Steuersatz zu versteuern	20.254,- DM

Nebenrechnung:

Veräußerungsgewinn gemäss §§ 16, 34 EStG	20.254,- DM
Zu versteuernder Einkommensbetrag nach III.5.2.1	<u>17.870,- DM</u>
Neuer zu versteuernder Einkommensbetrag	38.124,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	8.264,- DM

Prozentsatzermittlung für den ermässigten Steuersatz gemäss

§ 34 Abs. 1 EStG ($8.264 : 381,24 = 21,68 \%$)

Halber Steuersatz auf Veräußerungsgewinn ($21,68 : 2 = 10,84 \%$)

10,84 % von 20.254,- DM =	2.187,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe absetzbar)	174,96DM

III.5.3.2 Mehrwertsteuer

Keine Steuerzahllast (siehe III.1.2.4).

IV. ZUSAMMENLEGUNG VON GEMISCHTWIRTSCHAFTLICHEN BETRIEBEN

Fallschilderung:

Es handelt sich um den Zusammenschluss von fünf Landwirten mit je 40 ha.

Inventar	385.000,- RE	1.420.650,- DM
Betriebskapital	40.000,- RE	147.600,- DM
Gesamtbetrag der Einnahmen	77.400,- RE	285.606,- DM
Kosten	67.800,- RE	250.182,- DM
Nettogewinn	9.600,- RE	35.424,- DM
Gewinnanteil je Gesellschafter	1.920,- RE	7.085,- DM
Einkünfte aus landw. Lohn	3.600,- RE	13.284,- DM
Gesamteinkünfte je Gesellschafter	5.520,- RE	20.369,- DM

Nach 8 Jahren scheidet ein Gesellschafter aus. Sein Anteil wird von den verbleibenden Gesellschaftern übernommen.

Finanzierung:

Darlehen (6 % Verzinsung; 10 Jahre Laufzeit)	50.000,- RE
übriges Kapital (in Barleistungen eingebracht)	175.000,- RE
Wert des Bodens (in Naturalleistungen eingebracht)	200.000,- RE

Wie hoch werden Gründung, Ablauf der Gesellschaft und der Austritt eines Gesellschafters besteuert?

IV .1 Besteuerung der Betriebsfusion als BGB-(Personen-) Gesellschaft

IV.1.1 Besteuerung bei der Gründung

IV.1.1.1 Einkommensteuer

Bei der Fusion landwirtschaftlicher Betriebe ist zu berücksichtigen, dass gemäss § 4 Abs. 1 EStG "der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört" ausser Ansatz bleibt. Das andere Vermögen (Bareinlagen) wird zum Nominalwert eingebracht. Es entstehen dabei keine einkommensteuerlichen Auswirkungen.

Wie bereits in III.1.3.1 ausgeführt, ist es gemäss eines Beschlusses des Bundesverfassungsgerichtes grundgesetzwidrig, bei der Gewinnermittlung aus einer Veräusserung oder Entnahme den Wert des Grund und Bodens bei Landwirten in jedem Fall ausser Ansatz zu lassen.

IV.1.1.2 Mehrwertsteuer

Es muss jeder einzelne Gegenstand auf seine Umsatzsteuerpflicht hin überprüft werden. Da es sich in diesem Fall jedoch eindeutig um den Bereich der Landwirtschaft handelt, gilt § 24 UStG 1967. Es entsteht damit keine Steuerzahllast (vergl. III.1.1.2).

IV.1.1.3 Grunderwerbsteuer

Nach § 5 GrEStG wird keine Grunderwerbsteuer erhoben, wenn ein Grundstück von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand (Gemeinschaft zur gesamten Hand) übergeht, "soweit der Anteil der einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht" (vgl. Teil 2, 4.1.1.4)

IV.1.2 Die laufende Besteuerung der BGB-(Personen-)Gesellschaft

IV.1.2.1 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Gesellschafters:

Lohn für Mitarbeit im Fusionsbetrieb = Vorweggewinn-Anteil: 3.600 RE . 3,69 DM =	13.284,- DM
Gesonderter Gewinn aus Beteiligung: 1.920 RE . 3,69 DM =	<u>7.085,- DM</u>
	20.369,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 3 EStG) bei Zusammenveranlagung	<u>- 2.400,- DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	17.969,- DM
Da keine Angaben über Sonderausgaben vorliegen, werden die Pauschbeträge gem. § 10 Ziff. 3 EStG abgezogen (2 . 200)	<u>- 400,- DM</u>
Einkommen	17.569,- DM
abzüglich Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 2 Ziff. 4 EStG)	
für erstes Kind 1.200,- DM	
für zweites Kind <u>1.680,- DM</u>	<u>- 2.880,- DM</u>
Zu versteuernder Einkommensbetrag	14.689,- DM
Einkommen lt. Splitting-Tabelle	2.142,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe absetzbar)	171,36DM

IV.1.2.2 Gewerbsteuer

Keine, da Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

IV.1.2.3 Vermögensteuer

1/5 Anteil am Einheitswert des Fusionsbetriebes

300.000,- DM : 5 =

60.000,- DM

Keine Vermögensteuer, da Summe der Freibeträge grösser
(vergl. I.1.2.3).

IV.1.2.4 Mehrwertsteuer

Keine Steuerzahllast: siehe III.1.2.4

IV.1.2.5 Grundsteuer

Analog zu III.1.2.5 wird folgende Unterstellung getroffen: Es sei
angenommen, dass der Fusionsbetrieb einen Hektarsatz von 1.500,- DM
aufweist.

Berechnung des Einheitswertes

Hektarsatz 1.500,- DM . 200 ha LN =

300.000,- DM

Einheitswert zur Grundsteuerberechnung

300.000,- DM

Grundsteuerberechnung vergl. III.1.2.5

Für die ersten angefangenen oder vollen 10.000,- DM des Einheits-
wertes 8 v.Tausend=

80,- DM

für den Rest des Einheitswertes 10 v.Tausend Einheitswert:

300.000,- DM - 10.000,- DM = 290.000,- DM =

2.900,- DM

Grundsteuermessbetrag

2.980,- DM

Angenommener Hebesatz 280 v.H.

Hebesatz (280 %) x Grundsteuermessbetrag (2.980,- DM) =

8.344,- DM

IV.1.3 Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters aus der BGB-(Personen-) Gesellschaft

IV.1.3.1 Einkommenbesteuerung

Hierzu gelten die allgemeinen Ausführungen in I.1.3.1. Im übrigen er-
gibt sich für diesen Fall folgender Veräußerungsgewinn je Gesellschafter:

1/5 Gesamtanteil eines Gesellschafters am Veräußerungsgewinn

Darstellung in T-Bilanzform

Bilanz zu Buchwerten (RE)

(nach 8 Jahren = Austrittszeitpunkt eines Gesellschafters)

1. Stallgebäude	50.400,-	Eigenkapital (1)	342.200,-
2. Feste Einrichtung (Annahme: Silo)	8.800,-	Fremdkapital	10.000,-
3. Geräte	13.000,-		
4. Ländereien	200.000,-		
5. Vieh	40.000,-		
6. Betriebskapital	<u>40.000,-</u>		
	<u>352.200,-</u>		<u>352.200,-</u>

Bilanz zu Verkehrswerten (RE)

(nach 8 Jahren = Austrittszeitpunkt eines Gesellschafters)

Betriebseigene Aktiva zu Buchwerten	352.200,-	Fremdkapital	10.000,-
+ Stille Reserven		Eigenkapital (1)	353.030,-
(15 % Erhöhung der Buchwerte bei 1 - 3)			
(15 % von 72.200,-)	<u>10.830,-</u>		
	<u>363.030,-</u>		<u>363.030,-</u>

Eigenkapital in Buchwert-Bilanz 1/5 von 342.200,- =	68.440,- RE
Eigenkapital in Verkehrswert-Bilanz 1/5 von 353.030,- =	<u>70.606,- RE</u>
Veräußerungsgewinn eines Gesellschafters	2.166,- RE

Zu versteuernder Veräußerungsgewinn

2.166 RE . 3,69 DM =	7.993,- DM
abzüglich Freibetrag (§ 14 u. 16 Abs. 4 EStG) (1/5 von 20.000,- DM)	<u>-4.000,- DM</u>
Zum halben Steuersatz zu versteuern	3.993,- DM

(1) Summe der Eigenkapitalkonten der Gesellschafter

Nebenrechnung

Veräusserungsgewinn gemäss §§ 14, 16, 34 EStG	3.993,- DM
Zu versteuernder Einkommensbetrag nach IV.1.2.1	<u>14.689,- DM</u>
Neuer zu versteuernder Einkommensbetrag	18.682,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	2.934,- DM
Prozentsatzermittlung für den ermässigten Steuersatz gemäss § 34 Abs. 1 EStG (2.934,- : 186,82 = 15,7 %)	
halbierter Steuersatz auf Veräusserungsgewinn (15,7 % : 2 = 7,85 %)	
7,85 % von 3.993,- DM =	313,- DM

Berechnung der Gesamtsteuer

Einkommensteuer nach IV.1.2.1	2.142,- DM
Einkommensteuer aus ermässigt. Steuersatz	<u>313,- DM</u>
Summe Einkommensteuer	2.455,- DM
Kirchensteuer 8 % (als Sonderausgabe absetzbar)	196,40DM

IV.2. Besteuerung einer Betriebsfusion als Kapitalgesellschaft (AG, GmbH)

IV.2.1. Besteuerung bei der Gründung

IV.2.1.1 Einkommen-Körperschaftsteuer

Wie bereits in III.2.1.1 ausgeführt, lösen Bareinlagen keine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer aus. Sacheinlagen verursachen zwar auch keine Körperschaftsteuerpflicht, sie führen jedoch beim einlegenden Gesellschafter zur Einkommensteuerpflicht, wenn ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn vorliegt. Wegen des § 4 Abs. 1 Ziff. 1 EStG ist dies jedoch nicht der Fall.

Da in den Modellangaben unterstellt wird, dass ausser der Nutzfläche nur Spateinlagen getätigt werden, entsteht also in diesem Beispiel keine Einkommensteuerpflicht.

IV.2.1.2 Mehrwertsteuer

Keine Steuerzahllast: vergl. III.1.1.2.

IV.2.1.3 Grunderwerbsteuer

Grundstückspreis (Einlagewert lt. Modellangabe ist zugleich Wert der anteiligen Gegenleistung)

200.000 RE . 3,69 DM = 738.000,- DM

Grunderwerbsteuer 6 % von 738.000,- DM 44.280,- DM
(ermässigtter Satz, da Gegenleistung in der
Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht)

Die Grunderwerbsteuer wird von der Gesellschaft getragen.

VI.2.1.4 Gesellschaftsteuer

Gesamtinvestition 425.000 RE . 3,69 DM = 1.568.250,- DM

abzüglich Darlehen 50.000 RE . 3,69 DM = - 184.500,- DM

zu versteuernder Betrag 1.383.750,- DM

2,5 % von 1.383.750,- DM = 34.594,- DM

IV.2.2 Die laufende Besteuerung der Kapitalgesellschaften

IV.2.2.1 Körperschaftsteuer

	<u>Körperschaftsteuer im 1. Jahr</u>	<u>Körperschaftsteuer nach dem 1. Jahr</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn		
Gesamtgewinn: 9.600 RE . 3,69 DM	35.424,- DM	35.424,- DM
Abzüge: Gesellschaftsteuer	-34.594,- DM	
Gewerbekapitalsteuer	- 2.736,- DM	- 2.736,- DM
Gewerbeertragsteuer	<u>- 4.304,- DM</u>	<u>- 4.304,- DM</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn:	negativer Betrag	28.384,- DM
Steuersatz wie in I.2.2.1.1		
Berechnung analog II.2.2.1		
	$28.384 - \frac{15 \cdot x}{100} - \frac{51 (28.384 - x)}{100} = 21.732,-$	
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn		28.384,- DM
abzügl. Ausschüttung nach Steuerabzug		- <u>21.732,- DM</u>
Körperschaftsteuer		6.652,- DM

Die Ergänzungsabgabe (3 %) wurde vernachlässigt.

IV.2.2.2 Gewerbesteuer

IV.2.2.2.1 Gewerbekapitalsteuer

Einheitswert (vgl. IV.1.2.5)	300.000,- DM
zuzüglich langfristiges Fremdkapital (Restdarlehen 42.500 . 3,69 DM) =	<u>156.825,- DM</u>
	456.825,- DM
abgerundet auf volle Tausend	456.000,- DM
Steuermesszahl: 2 v. Tausend mit Hebesatz 300 ‰ = 6 ‰	
Gewerbekapitalsteuer (456 . 6 =)	2.736,- DM

IV.2.2.2.2 Gewerbeertragsteuer

Vorläufiger Gewinn 9.600 RE . 3,69 DM =	35.424,- DM
abzüglich Gewerbekapitalsteuer (vgl. IV.2.2.2.1)	<u>- 2.736,- DM</u>
	32.688,- DM

Übertrag:	32.688,- DM
Zuzüglich der Darlehenszinsen für das Restdarlehen (vg. IV.2.2.2.1) 42.500 RE . 3,69 DM = 156.825,- DM, davon 6 %	9.410,- DM
abzüglich 3 % vom landw. Einheitswert (300.000,-)	<u>9.000,- DM</u>
Vorläufiger Gewerbeertrag	33.098,- DM
Vorläufiger Gewerbeertrag abgerundet auf volle Hundert (vor Abzug der Gewerbeertragsteuer)	33.000,- DM

Gewerbeertragsteuerberechnung:

Formel (3, S. 94)

$$\frac{15 \cdot 33.000}{115} = \frac{495.000}{115} = 4.304,- \text{ DM}$$

Gewerbekapitalsteuer	2.736,- DM
Gewerbeertragsteuer	4.304,- DM
Gewerbesteuer	7.040,- DM

IV.2.2.3 Mehrwertsteuer

Keine Steuerzahllast: siehe III.1.2.4

IV.2.2.4 Vermögensteuer (vergl. III.2.2.4)

Landwirtsch. Einheitswert (siehe IV.1.2.5)	300.000,- DM
abzüglich Restdarlehen nach $\frac{1}{2}$ Jahren	<u>156.825,- DM</u>
zu versteuerndes Vermögen	143.175,- DM
zu versteuerndes Vermögen abgerundet auf volle Tausend	143.000,- DM
Steuersatz 1 % von 143.000,- DM	1.430,- DM

IV.2.2.5 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages eines Gesellschafters

- Lohneinkommen für Mitarbeit in dem Fusionsbetrieb:

3.600 RE . 3,69 DM =	13.284,- DM
abzüglich Weihnachtsfreibetrag	- 100,- DM
abzüglich Arbeitnehmerfreibetrag	- 240,- DM
abzüglich Werbungskostenpauschale	<u>- 564,- DM</u>
	12.380,- DM

Übertrag:	12.380,- DM
Gewinn aus Beteiligung an Fusion:	
(21.732 DM : 5 Gesellschafter) (siehe IV.2.2.1) =	<u>4.346,- DM</u>
	16.726,- DM
abzüglich Werbungskostenpauschale	- <u>300,- DM</u>
	16.426,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft bei Zusammenveranlagung	- <u>2.400,- DM</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	14.026,- DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben (936 DM + 200 DM)	<u>1.136,- DM</u>
Einkommen	12.890,- DM
Kinderfreibeträge (wie in I.1.2.1)	- <u>2.880,- DM</u>
zu versteuernder Einkommensbetrag	10.010,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	1.254,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe absetzbar)	100,32 DM

IV.2.2.6 Grundsteuer

Sie beläuft sich auf 8.344,- DM (siehe Einzelheiten in IV.1.2.5).

IV.2.3 Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters aus der Kapitalgesellschaft

Hierzu gelten die allgemeinen Ausführungen in I.2.3.1 und die speziellen Erläuterungen in IV.1.3.1.

Vorausgesetzt dass der veräußerte Anteil nicht zum Betriebs- sondern zum Privatvermögen gehörte - letzteres sei hier unterstellt - entsteht keine Einkommensteuerpflicht.

IV.3 Besteuerung des Fusionsbetriebs als GmbH & Co.KG bzw. als Genossenschaft

Die GmbH & Co.KG scheidet aus den gleichen Gründen aus der Betrachtung aus wie in III.3 und für die Gründung einer Genossenschaft reichen die am Fusionsbetrieb Beteiligten nicht aus (Mindestzahl sieben; fünf sind aber nur vorhanden).

IV.4 Besteuerung des Modells einer Betriebsfusion als Einzelunternehmen

IV.4.1 Besteuerung bei der Gründung

Es ergeben sich keine besonderen Gründungssteuern (vgl. IV.1.1)

IV.4.2 Die laufende Besteuerung des Einzelunternehmens

IV.4.2.1 Einkommensteuer

Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages:

Vorläufiger Gewinn aus dem Fusionsbetrieb	
9.600 RE . 3,69 DM =	35.424,- DM
Gewinn wie vorläufiger, da keine Gewerbesteuer (siehe IV.1.2.2)	35.424,- DM
Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft	- 2.400,- DM
GEsamtbetrag der Einkünfte	33.024,- DM
Pauschbetrag für Sonderausgaben (2 X 200,- DM)	- 400,- DM
Einkommen	32.624,- DM
abzüglich Kinderfreibetrag (wie in I.1.2.1)	- 2.880,- DM
zu versteuerndes Einkommen	29.744,- DM
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle	5.678,- DM
Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe abzugsfähig)	454,24DM

IV.4.2.2 Gewerbesteuer

Keine (siehe IV.1.2.2)

IV.4.2.3 Vermögensteuer

Landwirtschaftlicher Einheitswert (vgl. IV.1.2.5)	300.000,- DM
abzüglich Restdarlehen nach $1\frac{1}{2}$ Jahren 42.500 RE . 3,69 DM =	-156.825,- DM
Gesamtvermögen	143.175,- DM
Gesamtvermögen abgerundet auf volle Tausend	143.000,- DM
Persönliche Freibeträge (§ 5 Abs. 1 VStG)	
40.000,- DM für Ehegatten und 2 x 20.000 DM für Kinder unter 18 Jahren	-80.000,- DM
zu versteuerndes Vermögen (1)	63.000,- DM
Vermögensteuer (1 %)	630,- DM

(1) In Realität ist die Summe der Freibeträge höher, da auch für das sonstige Vermögen (Sparguthaben etc.), das hier nicht bekannt ist, Freibeträge gewährt werden (vergl. I.1.2.3)

IV.4.2.4 Mehrwertsteuer

Keine Steuerzahllast (siehe III.1.2.4)

IV.4.2.5 Grundsteuer

Sie beläuft sich auf (siehe IV.1.2.5)

8.344,- DM

IV.4.3 Besteuerung bei Auflösung des Einzelunternehmens

IV.4.3.1 Einkommensteuer

Zu versteuernder Veräußerungsgewinn (vgl. IV.1.3.1)

10.830 RE . 3,69 DM =

39.963,- DM

abzüglich Freibetrag (§ 14, § 16 Abs. 4 EStG)

20.000,- DM

Zum halben Steuersatz zu versteuern

19.963,- DM

Nebenrechnung:

Veräußerungsgewinn gemäss §§ 16, 34 EStG

19.963,- DM

zu versteuernder Einkommensbetrag nach IV.4.2.1

29.744,- DM

Neuer zu versteuernder Einkommensbetrag

49.707,- DM

Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle

12.382,- DM

Prozentsatzermittlung für den ermässigten Steuersatz

gemäss § 34 Abs. 1 EStG ($12.382,- : 497,07 = 24,91 \%$)

halbierter Steuersatz auf Veräußerungsgewinn

($24,91 : 2 = 12,46 \%$)

12,46 % von 19.963,- DM =

2.487,- DM

Kirchensteuer (8 %) (als Sonderausgabe absetzbar)

198,96DM

IV.4.3.2 Mehrwertsteuer

Keine Steuerzahllast (siehe III.1.2.4)

V. GEMEINSAMER SCHLACHTHOF (EIGENTUM)(1)

Fallschilderung:

Es wird in diesem Modell angenommen, dass 600 Landwirte ihr Vieh an eine zu gründende Gesellschaft (Genossenschaft) verkaufen, die das Abschachten der Tiere und den Verkauf des Fleisches übernimmt (eigener Schlachthof; nur Mitgliedergeschäfte).

Jährliche Schlachtleistung: 6.300 t Fleisch.

Investitionen:

Geländekauf (von Dritten)	25.000 RE
Gebäude, bauliche Anlagen (seit 1965 in Gebrauch)	1.000.000 RE
Ausrüstung	500.000 RE
Umlaufkapital	<u>35.000 RE</u>
	1.560.000 RE

Finanzierung:

Eigenkapital (umfasst auch Umlaufkapital)	60.000 RE
Subventionen	500.000 RE
Kredite (15 Jahre, Laufzeit, 6 % Zinsen)	<u>1.000.000 RE</u>
	1.560.000 RE

Laufende Kosten: 155.000 RE

Vieheinkauf:

Rinder: 13.500 Stück; 500 kg/St; 68 RE/100 kg	4.590.000 RE
Schweine: 32.400 Stück; 105 kg/St; 70 RE/100 kg	<u>2.381.400 RE</u>
	6.971.400 RE

Einnahmen: 7.431.300 RE

Gewinn: Sofern erforderlich wird er den gesetzlichen REserven zugeführt; der Rest wird an die Gesellschafter ausgeschüttet.

Nach 10 Jahren scheiden 30 Mitglieder der Gemeinschaft aus, wobei ihre Anteile von der Gesellschaft zurückbezahlt werden. Der Buchwert der Gebäude wird um 15 % erhöht (= Verkehrswert).

Wie hoch ist die Besteuerung bei der Gründung, beim Ablauf der Gesellschaft (Genossenschaft) und beim Austritt von Mitgliedern?

(1) Diese Berechnungen (V. - VII) enthalten nicht die Einkommen- und Kirchensteu-

V.1 Besteuerung des gemeinsamen Schlachthofes als Kapitalgesellschaft (GmbH u. AG)

V.1.1 Besteuerung bei der Gründung

V.1.1.1 Einkommensteuer

Keine: da Bareinlage

V.1.1.2 Körperschaftsteuer

Keine: Einlagen der Gesellschafter dienen der Kapitalausstattung.

Zuschüsse (Subventionen) wären als Betriebseinnahmen (Gewinn!) zu verbuchen; es besteht jedoch ein Wahlrecht (abschn. 34 EStR), wodurch die Zuschüsse erfolgsneutral behandelt werden können; dafür dürfen jedoch die subventionierten Investitionsgüter nur mit jenem Betrag verbucht werden, den das Unternehmen selbst aufgewendet hat (Gesamtanschaffungskosten abzüglich Subventionen).

V.1.1.3 Grunderwerbsteuer

Grundsätzlich gilt II.1.1.4.

Grunderwerbsteuerberechnung:

Grundstückspreis	25.000 RE		
Gebäudepreis	<u>1.000.000 RE</u>		
	1.025.000 RE	. 3,69 DM =	3.782.250,- DM
Grunderwerbsteuer 7 % von 3.782.250 DM =			2.64.758,- DM

V.1.1.4 Gesellschaftsteuer

Grundsätzlich gilt II.2.1.6.

Eigenkapital: 60.000 RE	. 3,69 DM =	221.400,- DM
davon 2,5 % (als Betriebsausgabe absetzbar!)		5.535,- DM

V.1.2 Die laufende Besteuerung der Kapitalgesellschaft

V.1.2.1 Körperschaftsteuer

Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn im ersten Jahr

Gesamtgewinnberechnung

Einnahmen

7.431.300,- RE	. 3,69 DM	27.421.497,- DM
----------------	-----------	-----------------

Betriebsausgaben

Abschreibung (1) 55.377 . 3,69 DM =	204.341,- DM
Personal 100.000 . 3,69 DM =	369.000,- DM
Brennstoffe etc. 13.000 . 3,69 DM =	47.970,- DM
Wasser 7.000 . 3,69 DM =	25.830,- DM
Gebäudeunterhalt 20.000 . 3,69 DM =	73.800,- DM
Sonstiges 15.000 . 3,69 DM =	55.350,- DM
Vieheinkauf: Rind 4.590.000 . 3,69 DM =	16.937.100,- DM
Vieheinkauf: Schweine 2.381.400 . 3,69 DM =	8.787.366,- DM
Zinsen 6 % von 1.000.000 RE = 60.000 RE . 3,69 =	221.400,- DM
Gesellschaftsteuer	<u>5.535,- DM</u>
Summe Betriebsausgaben	26.727.692,- DM
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn im 1. Jahr	693.805,- DM
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn nach dem 1. Jahr. Grundsätzlich alle Beträge wie oben, aber Zinsen 6 % von 900.000 RE (Restdarlehen nach 1½ Jahren) = 54.000 54.000 RE . 3,69 DM =	199.260,- DM
Gesellschaftsteuer entfällt	
daher körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn nach dem 1. Jahr	666.130,- DM

(1) Nebenrechnung zur Abschreibung:

<u>Abschreibungen</u> (siehe Modellschilderung)	800.000 RE	
+ GrEST (7 %)	<u>56.000 RE</u>	
	856.000 RE	
- Subventionen (8/15 von 500.000 RE)	<u>266.666 RE</u>	
	<u>589.334 RE</u>	davon 1/30 = 19.644,-RE
	200.000 RE	
+ GrEST (7 %)	<u>14.000 RE</u>	
	214.000 RE	
- Subventionen (2/15 v. 500.000 RE)	<u>66.666 RE</u>	
	<u>147.334 RE</u>	davon 1/15 = 9.822,-RE
	400.000 RE	
- Subventionen (4/15 v. 500.000 RE)	<u>133.333 RE</u>	
	<u>266.667 RE</u>	
+ 6 % Selbstverbrauch-Steuer	<u>16.000 RE</u>	
	<u>282.667 RE</u>	davon 1/15 = 18.844,-RE
	100.000 RE	
- Subventionen (1/15 von 500.000 RE)	<u>33.333 RE</u>	
	<u>66.667 RE</u>	
+ 6 % Selbstverbrauch-Steuer	<u>4.000 RE</u>	
	<u>70.667 RE</u>	davon 1/10 = 7.067,-RE
<u>SUMME ABSCHREIBUNG</u>		<u>55.377,- RE</u>

V.1.2.1.1 Körperschaftsteuer der AG

	<u>Körperschaftsteuer im 1. Jahr</u>	<u>Körperschaftsteuer nach dem 1. Jahr</u>
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	693.805,-	666.130,-
Gesetzliche Rücklage 1/10 von Grundkapital 60.000 RE = 6.000 RE . 3,69 DM =	- 22.140,-	
daraus 51 % Körperschaftsteuer	- 11.291,-	
"Neuer" Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	660.374,-	666.130,-
Ausschüttung 1. Jahr		
$660.374 \frac{15x}{100} - \frac{51(660.374-x)}{100} = 505.599 \text{ DM}$		
dennach Körperschaftsteuer	154.775,-	
Gesamtkörperschaftsteuer im 1. Jahr	166.066,-	
Ausschüttung nach dem 1. Jahr		510.015,-
Körperschaftsteuer also:		156.115,-

Gemäss V.1.2.2 ist darauf hinzuweisen, dass möglicherweise die Gewerbesteuer mit berücksichtigt werden muss, wenn nämlich die Anwendung des § 3 Ziff. 8 GewStG auf diesen Fall nicht möglich sein sollte.

V.1.2.1.2 Körperschaftsteuer der GmbH

Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	693.805,-	666.130,-
Ausschüttung (1)	- 531.204,-	- 510.015,-
Körperschaftsteuer dennach	162.601,-	156.115,-

V.1.2.2 Gewerbsteuer

Keine: da Befreiung gemäss § 3 Ziff. 8 GewStG. Es läuft zur Zeit eine Anfrage beim Bundesfinanzministerium (siehe auch I.2.2.2), ob der § 3 Ziff. 8 GewStG in diesem Beispiel angewendet werden kann.

(1) Berechnungsfaktor 1,3061 (nach Haas/Bacher, Formeln für die Steuer- und Wirtschaftspraxis, Berlin 1969, S. 30)

V.1.2.3 Mehrwertsteuer

V.1.2.3.1 Mehrwertsteuer im Gründungsjahr

Vorsteuer aus Betriebsausstattung: 11 % aus 500.000 RE = 55.000 RE . 3,69 DM =	202.950,- DM
" aus Brennstoffen, Strom: 11 % aus 13.000 RE = 1.430 RE . 3,69 DM =	5.277,- DM
" aus Wasser : 5,5 % aus 7.000 RE = 385 RE . 3,69 DM =	1.421,- DM
" aus Gebäudeunterhalt: 11 % aus 10.000 RE (= $\frac{1}{2}$ von 20.000 RE) = 1.100 RE . 3,69 DM =	4.059,- DM
" aus Sonstiges: 11 % aus 7.500 RE = 825 RE . 3,69 DM =	3.044,- DM
" aus Vieheinkauf (Rind und Schweine) 5 % aus 6.971.400 RE = 348.570 RE . 3,69 DM =	<u>1.286.223,- DM</u>
Summe Vorsteuer	1.502.974,- DM

Selbstverbrauchsteuer: 20.000 RE

(vergl. V.1.2.1 Nebenrechnung:

16.000 RE + 4.000 RE) 20.000 . 3,69 DM = 73.800,- DM

Mehrwertsteuer

Einnahmen: 27.421.497,- DM, davon 5,5 % MSt = 1.508.182,- DM

Berechnung der Steuerzahllast:

Mehrwertsteuer 1.508.182,- DM

zuzüglich Selbstverbrauchsteuer 73.800,- DM

abzüglich Vorsteuer 1.502.974,- DM

Erstattungsanspruch 790.008,- DM

V.1.2.3.2 Mehrwertsteuer nach dem Gründungsjahr

Mehrwertsteuer 5,5 % aus 27.421.497,- DM 1.508.182,- DM

abzügl. Vorsteuer wie in V.1.2.3.1, jedoch vermindert
um Vorsteuer aus Betriebsausstattung:

(= 1.502.974,- DM - 202.950,- DM) = - 1.300.024,- DM

Erstattungsanspruch 208.158,- DM

V.1.2.4 Vermögensteuer

Siehe dazu auch II.2.2.4

Bewertung für die Schlachthofgemeinschaft

Einheitswert des bebauten Grundstückes

(auf der Basis der Einheitswertfeststellung von 1935)

Anschaffungskosten 1.000.000 RE + 25.000 RE = 1.025.000 RE . 3,69 DM = 3.782.250,- DM, davon ca. 1/10	350.000,- DM
Ausrüstung 500.000 RE . 3,69 DM = 1.845.000,- DM; dazu geschätzter Teilwert	1.900.000,- DM
Umlaufkapital 35.000 RE . 3,69 DM =	<u>129.150,- DM</u>
	2.379.150,- DM
abzüglich Restdarlehen in Höhe von (nach $1\frac{1}{2}$ Jahren) 900.000 RE . 3,69 DM =	<u>3.321.000,- DM</u>
zu versteuerndes Vermögen =	-, - DM
Mindestbesteuerung (vgl. III.2.2.4)	
der GmbH	200,- DM
der AG	500,- DM

V.1.2.5 Grundsteuer

Einheitswert des bebauten Grundstückes (siehe V.1.2.4)	350.000,- DM
Grundsteuermessbetrag für Geschäftsgrundstück 8 ‰	2.800,- DM
Hebesatz 280 v.H.	
Grundsteuer 280 v.H. aus 2.800,- DM =	7.840,- DM

V.1.3 Austritt von Gesellschaftern aus der GmbH

Der Austritt von Gesellschaftern bringt keinerlei steuerliche Konsequenzen, da hinsichtlich des einzelnen Gesellschafters keine wesentliche Beteiligung vorliegt (§ 17 EStG).

Hat ein GmbH-Gesellschafter seinen Anteil in sein Betriebsvermögen eingelegt, so entsteht bei der Veräußerung des GmbH-Anteils ein zu versteuernder Veräußerungsgewinn.

Im übrigen ist bezüglich des Erwerbs von eigenen Geschäftsanteilen bei der GmbH § 33 GmbHG zu beachten.

V.1.4 Rechtliche Besonderheiten bei der AG

V.1.4.1 Gesetzliche Rücklage: Gemäss § 150 AktG

Beträgt sie 1/10 des Grundkapitals, wenn in der Satzung nichts anderes vorgesehen (beachte Möglichkeiten der Rücklagenbildung in § 150 Abs. 2 AktG).

V.1.4.2 Die AG darf eigene Aktien nur aus der in § 71 Abs. 1 AktG genannten Gründen erwerben. Da ein solcher Grund in diesem Fall nicht gegeben ist, können die Aktien nur auf dem freien Markt veräußert werden.

V.2 Besteuerung des gemeinsamen Schlachthofes als landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaft

V.2.1 Besteuerung bei der Gründung

V.2.1.1 Einkommen- Körperschaftsteuer

Keine: analog I.3.1.1

V.2.1.3 Mehrwertsteuer

Keine: analog I.3.1.3

V.2.1.4 Vermögensteuer

Keine: analog I.3.1.4

V.2.1.5 Grunderwerbsteuer

Sie beträgt (vergl. V.1.1.3) DM 264.758,-.

V.2.2 Die laufende Besteuerung der landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaft

Es sei unterstellt, dass - analog zu I.3 - keine Rückvergütungen gewährt werden.

V.2.2.1 Einkommensteuer des einzelnen Genossen kann nicht ermittelt werden (fehlende Daten).

V.2.2.2 Körperschaft-(Gewerbe-)Steuer

Keine: analog I.3.2.2

V.2.2.3 Vermögensteuer

Keine: analog I.3.2.3

V.2.2.4 Mehrwertsteuer

V.2.2.4.1 Erstattungsanspruch im Gründungsjahr 790.008,- DM

V.2.2.4.2 Erstattungsanspruch nach dem Gründungsjahr 208.158,- DM

V.2.2.5 Grundsteuer

Sie beträgt (siehe V.1.2.5) 7.840,- DM

V.2.3 AUSTRITT VON GENOSSEN AUS DER LANDWIRTSCHAFTLICHEN VERWERTUNGSGENOSSENSCHAFT

Hierzu gelten die Ausführungen in I.3.3.

VI. GEMEINSAME SCHLACHTHOF-BENUTZUNG (Miete)

Fallschilderung:

Für diesen Fall gelten grundsätzlich alle Daten des vorausgegangenen Falles (Fall V), es wird jedoch angenommen, dass die Gemeinschaft über keine eigenen Schlachthofgebäude verfügt, sondern den Schlachthof einer öffentlichen Institution wöchentlich für eine bestimmte Zeit mietet (Vertrag!). Jeder Gesellschafter (Genosse) hat für seinen Geschäftsanteil 10 RE bar einzubringen. Es werden nur Mitgliedergeschäfte getätigt.

Je Tonne geschlachteten Fleisches sind 35 RE Miete an den Schlachthof zu entrichten. Ausserdem hat jeder Gesellschafter/Genosse 1 RE/t geschlachteten Viehs als Ausgleich für die allgemeinen Unkosten zu bezahlen. Es wird unterstellt, dass die Gesellschaft keinen Gewinn erwirtschaftet.

Nach 10 Jahren treten 30 Mitglieder aus (Austrittsbedingungen wie in Fall V).

Wie hoch ist die Besteuerung bei der Gründung, beim Ablauf der Gesellschaft (Genossenschaft) und beim Austritt von Mitgliedern?

VI.1 Besteuerung als GmbH

(AG-Gründung nicht möglich, da zu wenig Grundkapital)

VI.1.1 Besteuerung bei der Gründung

VI.1.1.1 Einkommensteuer

Keine: da Bareinlage

VI.1.1.2 Körperschaftsteuer

Keine: Einlagen der Gesellschafter dienen der Kapitalausstattung.

VI.1.1.3 Gesellschaftsteuer

Grundsätzlich gilt II.2.1.6

Eigenkapital: 6.000 RE . 3,69 DM =

22.140,- DM

davon 2,5 % (als Betriebsausgabe absetzbar)

554,- DM

VI.1.2 Die laufende Besteuerung der GmbH

VI.1.2.1 Körperschaftsteuer

Keine: da kein Gewinn

VI.1.2.2 Gewerbsteuer

Keine: siehe V.1.2.2

VI.1.2.3 Mehrwertsteuer

Es wird unterstellt, dass die Gesellschaft die Regelbesteuerung wählt.

Nachdem das Vieh zwar auf fremde Rechnung, jedoch im Namen der Gesellschaft verkauft wird, sind gemäss § 10 UStG 1967 5,5 % Umsatzsteuer für die verkauften Fleischmengen zu bezahlen.

Mehrwertsteuer-Berechnung

Vorsteuer aus Vieheinkauf (Rind und Schweine) wie in V.1.2.3.1	1.286.223,- DM
Vorsteuer aus Sonstiges Vieh in V.1.2.3.1	<u>3.044,- DM</u>
	1.289.267,- DM
Mehrwertsteuer aus Verkäufen wie in V.1.2.3.1	1.508.182,- DM
Mehrwertsteuer aus Unkostenersatz	
geschlachtete Tonnen Rind (vgl. Mod.An.) 6.750 t	
geschlachtete Tonnen Schwein (vgl. Mod.An.) <u>3.402 t</u>	
10.152 t	
5,5 % aus (10.152 t x 1 RE x 3,69 DM = 37.461.- DM)	<u>2.060,- DM</u>
	1.510.242,- DM
Erstattungsanspruch:	
Mehrwertsteuer	1.510.242,- DM
- Vorsteuer	<u>1.289.267,- DM</u>
	220.975,- DM

VI.1.2.4 Vermögensteuer

Zu versteuerndes Vermögen (vgl. VI.1.1.3)	22.140,- DM
zu versteuerndes Vermögen abgerundet auf volle Tausend	22.000,- DM
Vermögensteuer (1 %)	220,- DM

VI.1.3 Austritt von Gesellschaftern aus der GmbH

Keine steuerlichen Konsequenzen, analog V.1.3.

VI.2 Besteuerung als Nutzungsgenossenschaft

VI.2.1 Besteuerung bei der Gründung

VI.2.1.1 Einkommen-Körperschaftsteuer

Keine: analog I.3.1.1

VI.2.1.2 Gewerbesteuer

Keine: analog I.3.1.2

VI.2.1.3 Mehrwertsteuer

Keine: analog I.3.1.3

VI.2.1.4 Vermögensteuer

Keine: analog I.3.1.4

VI.2.2 Die laufende Besteuerung der landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaft

Es sei unterstellt, dass - analog zu I.3 - keine Rückvergütungen gewährt werden.

VI.2.2.1 Einkommensteuer des einzelnen Genossen

Keine: siehe V.2.2.1

VI.2.2.2 Körperschaft-(Gewerbe-)Steuer

Keine: analog I.3.2.2

VI.2.2.3 Vermögensteuer

Keine: analog I.3.2.3

VI.2.2.4 Mehrwertsteuer

Erstattungsanspruch (siehe VI.1.2.3)

220.975,- DM

VI.2.3 Austritt von Genossen aus der landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaft

Dazu gelten die Ausführungen in I.3.3.

VII. GEMEINSAME OBST- UND GEMÜSEVERWERTUNG

Fallschilderung:

Die Gemeinschaft (Typ "Veiling") verkauft auf Rechnung der 1.000 Mitglieder Äpfel und Birnen. Es wird ein Interventionsfond gebildet, aus dem gegebenenfalls Mittel zur Rücknahme jener Produkte gewählt werden, die den "Rücknahmepreis" nicht erreichen.

Investitionen:

Gebäudekauf	220.000 RE
Geländeerschliessung	100.000 RE
Infrastruktur	430.000 RE
Gebäude	1.700.000 RE
Einrichtungen	420.000 RE
Verpackungsmaterial	850.000 RE
Fonds (Umlaufkapital)	<u>70.000 RE</u>
	3.790.000 RE

Finanzierung:

Subventionen	500.000 RE
Eigenkapital, von den Mitgliedern aufgebracht	720.000 RE
Eigenkapital, nicht bezahlt	170.000 RE
Kredit (5 %, Laufzeit 20 Jahre)	<u>2.400.000 RE</u>
	3.790.000 RE

Einnahmen	980.000 RE
Ausgaben (ohne Abschreibung)	460.000 RE
Gesamtausgaben	823.000 RE

Interventionsfonds:

Beiträge der Mitglieder (0,5 % des Umsatzes)	90.000 RE
Ausgleichszahlungen an die Mitglieder	120.000 RE
Subventionen	50.000 RE

Nach 8 Jahren treten 50 Mitglieder aus (Austrittsbedingungen wie in Fall V).
Wie hoch ist die Besteuerung bei der Gründung, beim Ablauf der Gesellschaft (Genossenschaft) und beim Austritt von Mitgliedern?

VII.1 Besteuerung als Kapitalgesellschaft (GmbH und AG)

VII.1.1 Besteuerung bei der Gründung

VII.1.1.1 Einkommensteuer

Keine: da Bareinlage

VII.1.1.2 Körperschaftsteuer

Keine: siehe V.1.1.2

VII.1.1.3 Grunderwerbsteuer

Grundsätzlich gilt II.1.1.4

Grunderwerbsteuerberechnung:

Grundstückspreis 220.000 RE . 3,69 DM =	811.800,- DM
Grunderwerbsteuer 7 % von 811.800,- DM	56.826,- DM

VII.1.1.4 Gesellschaftsteuer

Grundsätzlich gilt II.2.1.6

Eigenkapital (bezahlt)	720.000,- RE	
Eigenkapital (nicht bezahlt)	<u>170.000,- RE</u>	
	890.000,- RE . 3,69 DM =	3.284.100,- DM
davon 2,5 % (als Betriebsausgabe absetzbar!)		82.103,- DM

VII.1.2 Die laufende Besteuerung der Kapitalgesellschaften

VII.1.2.1 Körperschaftsteuer

Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn im ersten Jahr

Gesamtgewinnberechnung

Einnahmen:

Unkostenbeiträge der Mitglieder	630.000 RE
Verpackungs-Leihgebühr	165.000 RE
Gewinn aus nicht wieder verwendeter Verpackung wird <u>nicht angesetzt</u>	
Kühlhauspacht	<u>28.000 RE</u>
	823.000 RE

Übertrag	823.000 RE	
Sortierung und Aufbereitung	65.000 RE	
Sonstiges	55.000 RE	
Subvention (soweit auf Interventionsfonds entfallend)	<u>50.000 RE</u>	
	993.000 RE	. 3,69 DM = 3.664.170,- DM

Betriebsausgaben:

Personal- und Sozialkosten	330.000 RE
Unterhalt	25.000 RE
Wasser und Strom	12.000 RE
Verwaltung (Computerrente)	32.000 RE
Post, Telefon	7.000 RE
Drucksachen, Papier	11.000 RE
Versicherung	14.000 RE
Sonstiges	<u>29.000 RE</u>
	460.000 RE

Zurückbezahlte Leihgebühr	
165.000 Leihgebühr - 37.000 RE	128.000 RE
Zinsen	120.000 RE

Abschreibungen:

Gebäude (1)	52.000 RE	
Infrastruktur (7 %)	30.000 RE	
Ausrüstung (2)	37.000 RE	
Verpackung (3)	850.000 RE	
Kosten d. Grundstückskaufs (4)		
Erschliessungsart	<u>4.000 RE</u>	973.000 RE

Interventionsentschädigung an Gesellschaft

	<u>120.000 RE</u>	
	1.801.000 RE	. 3,69 DM = 6.645.690,- DM

zuzüglich Gesellschaftsteuer (siehe VII.1.1.4) 82.103,- DM

Summe Betriebsausgaben 6.727.793,- DM

- (1) Es wird angenommen, dass von den Subventionen in Höhe von 500.000 RE auf die Gebäude 400.000 RE entfallen. Demnach beträgt die Abschreibung (siehe dazu auch Nebenrechnung V.1.2.1) 1.700.000 RE (Gebäude) - 400.000 RE (Subventionen) = 1.300.000 RE, davon 4 % (Abschreibung) = 52.000 RE.
- (2) Hier sei unterstellt, dass 50.000 RE (Subventionen) der Ausrüstung zukommen, die 420.000 RE ausmachen. Nach Abzug der Subventionen verbleiben 370.000 RE. Die Abschreibung beläuft sich auf 10 %, also 37.000 RE.
- (3) wird als "geringwertige Wirtschaftsgüter" (GWG) abgeschrieben (§ 6 Abs. 2 EStG).
- (4) In der BRD sind Maklerprovision, Notariatsgebühr, Kosten der Grundbucheintragung etc. zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens (nicht abzuschreiben) zu zählen.

Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn im 1. Jahr keiner:	
Es entsteht ein Verlust in Höhe von	3.063.623,- DM
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn nach den ersten Jahren	
Einnahmen wie vorausgehend	3.664.170,- DM
Betriebsausgaben:	
Zinsen: Verminderung von 120.000 RE auf 90.000 RE	
Verpackung: keine Abschreibung mehr	
Gesellschaftsteuer: entfällt	
Summe Betriebsausgaben	3.398.490,- DM
Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	265.680,- DM

VII.1.2.1.1 Körperschaftsteuer der AG nach den ersten Jahren

Gesetzliche Rücklage 1/20 von 265.680,- DM (gem. § 150 Abs. 2 AktG)	265.680,- DM
	- 13.284,- DM
daraus 51 % Körperschaftsteuer	<u>- 6.775,- DM</u>
"Neuer" körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	245.621,- DM
Ausschüttung (Faktor 1,3061; siehe V.1.2.1.2)	<u>- 188.057,- DM</u>
Körperschaftsteuer	57.564,- DM

VII.1.2.1.2 Körperschaftsteuer der GmbH nach den ersten Jahren

Körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn	265.680,- DM
daraus 51 % Körperschaftsteuer	135.497,- DM

VII.1.2.2 Gewerbesteuer

Keine: siehe V.1.2.2

VII.1.2.3 Mehrwertsteuer

Aufgrund fehlender Angaben nicht zu berechnen

VII.1.2.4 Vermögensteuer

Vermögensteuerberechnung

Bewertung der Obstverwertungsgemeinschaft

Einheitswert des bebauten Grundstückes
(auf der Basis der Einheitswertfeststellung von 1935)

Anschaffungskosten: 100.000 RE (Gebäude)

+ 1.700.000 RE (Gebäude) = 1.800.000 RE . 3,69 DM = 6.642.000,- DM

davon 1/10 =	664.200,- DM
Ausrüstung 420.000 RE . 3,69 DM = 1.549.800 DM; dazu geschätzter Teilwert	1.600.000,- DM
Umlaufkapital 70.000 RE . 3,69 DM	<u>258.300,- DM</u>
	2.522.500,- DM
abzüglich Restdarlehen in Höhe von 2.220.000 RE (2.400.000 - 180.000 RE) . 3,69 DM =	<u>8.191.800,- DM</u>
Zu versteuerndes Vermögen	0,- DM
Mindestbesteuerung (vgl. III.2.2.4) der GmbH	200,- DM
der AG	500,- DM

VII.1.2.5 Grundsteuer

Einheitswert des bebauten Grundstückes (siehe VII.1.2.4)	664.200,- DM
Grundsteuermessbetrag für Geschäftsgrundstücke 8 ‰	5.314,- DM
Hebesatz 280 v.H.	
Grundsteuer 280 v.H. aus 5.314,- DM	14.879,- DM

VII.1.3 Austritt von Gesellschaftern aus der Kapitalgesellschaft (siehe dazu V.1.3 und V.1.4).

VII.2 Besteuerung als landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaft

Wie analog aus den Beispielen V.2 und VI.2 zu entnehmen ist, fallen bei der Verwertungsgenossenschaft nur die Mehrwertsteuer an (in diesem Beispiel aufgrund fehlender Angaben nicht berechenbar), die Grundsteuer (14.879,- DM) und Grunderwerbsteuer (56.826,- DM).

Literaturverzeichnis

Teil 1

1. Memorandum zur Reform der Landwirtschaft in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. Sonderbeilage zum Bulletin 1/1969 der Europäischen Gemeinschaften, Generalsekretariat der Kommission.
2. Bürgerliches Gesetzbuch : Beck-Texte, dtv. 11. Auflage, München 1968
3. Handelsgesetzbuch : Beck-Texte, dtv. 6. Auflage, München 1968
4. Aktiengesetz mit Einführungsgesetz, GmbH-Gesetz, Beck-Texte dtv. 6. Auflage, München 1969
5. Lexikon der modernen Wirtschaftspraxis, Verlag moderne Industrie, München 1968
6. Herbert, W. : Steuerliche Auswirkungen bei überbetrieblicher Zusammenarbeit in der Landwirtschaft, in : Zukunftsgerichtetes landwirtschaftliches Rechnungswesen - Ziele und Methoden - Schriftenreihe des Hauptverbandes der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen, H. 61, S.73-86
7. Dieter, B. : Der Schweinemast-Gemeinschaftsstall Sondheim/Grabf., seine Planung und Organisation. Bayerisches Landwirtschaftliches Jahrbuch, 41. Jg. (1964) S. 358-372
8. Sinkwitz, P. : Überbetriebliche Zusammenarbeit in der landwirtschaftlichen Praxis. Hrsg. v. Bund der Landjugend im Bauernverband Württemberg - Baden e.V.
9. Brömmer, H. : Die Besteuerung der Gesellschaften. 12. erweit. Aufl. Stuttgart 1970
10. Hage, K., Kroeschell, K., Albers, W., Herbert, W. und Winkler, W. : Beispiele der Zusammenarbeit landwirtschaftlicher Betriebe in der Veredlungsproduktion, ihre rechtlichen und steuerlichen Probleme. in : Schriftenreihe für Flurbereinigung, H. 49
11. Winkler, W. : Geeignete Rechtsformen für Betriebsgemeinschaften, in: Mitteilungen der DLG, 2. Jan. 1969, 84. Jg. 1969, H.1, S. 3-5
12. Kroeschell, K. : Die Gemeinschaftsformen in der Landwirtschaft aus rechtlicher Sicht. Schriftenreihe des Hauptverbandes der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen, H.56, S. 15-31

13. Steuer-Richtlinien und andere Verwaltungsvorschriften zu den Deutschen Steuergesetzen. Beck'sche Verlagsbuchhandlung
14. Stein, M. : Fallstudie : Gründung eines landwirtschaftlichen Gesellschaftsbetriebes, in : AID-Informationen, WB/18. Jg., Nr. 5
15. Deutsche Landwirtschafts-Gesellschaft : Neue Unternehmungsformen in der Landwirtschaft. Hrsg. Archiv der DLG, Bd. 39, Frankfurt/M. 1967

Teil 2

1. Schmölders G. : Steuersysteme, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 10. Bd., Tübingen-Göttingen 1959 S. 158-163
2. Schmölders, G. : Verbrauchssteuern, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 10. Bd. Göttingen 1959, S. 637-643
3. Bühler, O. und
Strickrodt, G. : Steuerrecht. Bd. I, Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbband, 3. Aufl., Wiesbaden 1959
4. Hager, J.: Einflüsse der Besteuerung auf Unternehmens und Betriebsorganisation in der Landwirtschaft - Angewandte Wissenschaft, II. 130, Hiltrup 1967
5. Bühler, O. : Steuerrecht I, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 10, Göttingen 1959
6. Bühler, O. : Steuerrecht, Bd. II, Einzel-Steuerrecht, 3. Aufl. Wiesbaden 1958
7. Bühler, O. und
Strickrodt, G. : Steuerrecht, Bd. I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Halbband, 3. Aufl., Wiesbaden 1960
8. Möhring, G. : Steuerrecht, unveröffentlichtes Manuskript, München
9. Littmann, E. : Das Einkommensteuerrecht (Kommentar zum Einkommensteuerrecht) 9. erneuerte und erweiterte Auflage, Stuttgart 1969
10. Wöhe, G. : Betriebswirtschaftliche Steuerlehre . Bd. I, (Vahlen's Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften), Berlin und Frankfurt a.M. 1964
11. Langenmandel, L. : Steuervorteile für Landwirte, Forstwirte, Winzer und Gärtner. Wiesbaden 1959
12. AID-Informationen : 14. Jg. Nr. 19 vom 24.7.1965
13. Hüffmeier, E. : Was wird das Finanzamt dazu sagen ?
Landw. Wochenblatt für Westfalen und Lippe
123 Jg. (1966) H.13, S. 10-12
14. Treptow, H. : Die Mehrwertsteuer in der Praxis,
Godmann Gelbe Taschenbücher

15. Brönner, H. : Die Besteuerung der Gesellschaften.
12. erweiterte Auflage, Stuttgart 1970
16. Dorenkamp, H. : Betriebswirtschaftliche und steuerliche Probleme bei
landwirtschaftlichen Kooperationen in der Veredlungs-
wirtschaft. Forschung und Beratung, Reihe B, H. 18
17. Zülow, K., Henze, M.
und Schubert, R. : Die Besteuerung der Genossenschaften, Berlin und
Frankfurt/Main 1966
18. Wöhe G. : Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II
1. Halbband (Vahlens Handbücher)
Berlin und Frankfurt/Main 1965
19. Wöhe, G. : Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Bd. II A. Halbband
(Vahlens Handbücher)
Berlin und Frankfurt/Main 1965
20. Peter, K. : Neuzeitliche Gesellschaftsverträge und Unternehmens-
formen. Herne - Berlin 1970
21. Sudhoff, H. : Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG. München 1967
22. Hesselmann, M. : Handbuch der GmbH & Co. 10. Aufl. Köln 1967
23. Sudhoff, H. : Zur Gewerbesteuerpflicht der GmbH & Co.
Der Betrieb 1967
24. Rädler, A.J. : Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen. München und
Rappach, A. Berlin 1966
25. Korn-Dietz : Doppelbesteuerung. Verlag C.H. Beck

Teil 3

1. NWB (Neue Wirtschaftsbriefe), Fach 7
2. Brönner, H. : Die Besteuerung der Gesellschaften. 11. erweiterte Auflage, Stuttgart 1965
3. Wöhe, G. : Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Bd. I, Berlin u. Frankfurt a.M. 1964
4. Zülw, K., Henze, M.
Schubert, R. : Die Besteuerung der Genossenschaften. Berlin und Frankfurt a.M. 1966
5. Sudhoff, H. : Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG. München 1967
6. Hesselmann, M. : Handbuch der GmbH & Co. 10. Aufl., Köln 1967
7. Sudhoff, H. : Zur Gewerbesteuerpflicht der GmbH & Co., Der Betrieb 1967
8. Peter, K. : Neuzeitliche Gesellschaftsverträge und Unternehmensformen. Herne - Berlin 1970
9. Zülw, K.,
Henze, M.
Schubert, R. : Die Besteuerung der Genossenschaften, Berlin und Frankfurt a.M. 1966

Teil 4

1. Peter, K. : Neuzeitliche Gesellschaftsverträge und Unternehmerformen.
Herne/Berlin 1970, S.61

2. Untersuchung im Auftrag des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft
und Forsten unter Mitwirkung der Landwirtschaftsministerien
der Bundesländer bearbeitet im Bundesamt für Ernährung
und Forstwirtschaft, Frankfurt/M. 1970

3. Kolodziejok und Edmonds:Rechtsformen der Kooperation in der Landwirtschaft
(Hrsg. AID) Bonn-Bad Godesberg 1970

Teil 5

1. Raisch, P. : Vereinigungen zum Betrieb landwirtschaftlicher Unternehmen
auch in der Rechtsform der offenen Handelsgesellschaft.
Der Betriebsberater, 20. Nov. 1969, S. 1361-1368

A b k ü r z u n g e n

AfA	Absetzung für Abnutzung
AG, AGen	Aktiengesellschaft(en)
AktG	Aktiengesetz
AO	Reichsabgabenordnung
BdF	Bundesminister der Finanzen
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH-U	Urteil des Bundesfinanzhofs
BFM	Bundesfinanzministerium
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	"Bundesgesetzblatt"
BGH	Bundesgerichtshof
BStBl	"Bundessteuerblatt"
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DV, DVO	Durchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
Est	Einkommensteuer
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
GewStÄndG	Gewerbsteuer-Änderungsgesetz
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GewStVV	Gewerbsteuer-Vereinfachungs-Verordnung
GG	Grundgesetz
GmbH, GmbHen	Gesellschaft(en) mit beschränkter
GmbHG	GmbH-Gesetz
GrEstG	Grunderwerbsteuergesetz
HGA	Hypothekengewinnabgabe
HGB	Handelsgesetzbuch
KapAG	Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmittel und über die Gewinn- und Verlustrechnung (Kapitalaufstockung)

KapAStG	Gesetz über steuerrechtliche Massnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer
KG, KGen	Kommanditgesellschaft(en)
KGaA, KGen a.A.	Kommanditgesellschaft(en) auf Aktien
KGA	Kreditgewinnabgabe
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KVSt	Kapitalverkehrsteuer
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
LA	Lastenausgleich
LAG	Lastenausgleichsgesetz
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OFH-U	Urteil des Obersten Finanzhofes
OFF(OFFPräs)	Oberfinanzpräsident
OHG, OHGen	Offene Handelsgesellschaft(en)
OLG	Oberlandsgericht
RFH	Reichsfinanzhof
RFH-U	Urteil des Reichsfinanzhofes
RFM	Reichsfinanzministerium
RG	Reichsgericht
RGBL	"Reichsgesetzblatt"
SHA	Soforthilfe-Abgabe
SHG	Soforthilfe-Gesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StÄV	Steueränderungs-Verordnung
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungs-Steuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UStDB	Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen
UStG	Umsatzsteuergesetz
VA	Vermögensabgabe
VO	Verordnung
VSt	Vermögensteuer
VStDB	Durchführungsbestimmungen zum Vermögensteuergesetz
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
1. Einleitung, Problemstellung und Zielsetzung der Untersuchung	1
1.1 Welche juristischen Formen können für die verschiedenen Kooperationsformen im landwirtschaftlichen Produktionsbereich und im produktionsbegleitenden Bereich gewählt werden?	1
1.2 Wie ist die Besteuerung der möglichen Gesellschaftsformen	1
1.2.1 bei der Gründung	1
1.2.2 beim normalen Fortgang der Kooperation	1
1.2.3 beim Austritt von Gesellschaftern (einschl. der Verstorbenen)	1
1.3. Welche quantitativen Unterschiede ergeben sich bei der Besteuerung der einzelnen Gesellschaftsarten?	1
1.4. Welche wechselseitigen Beziehungen bestehen einerseits zwischen der Besteuerung solcher Gesellschaften unter den Bedingungen 1.2.1 und 1.2.2 und andererseits der Haftungsbeschränkung, der Risikoverteilung, dem Rechtsschutz der Gläubiger und der rechtlichen, sozialen und wirtschaftlichen Stellung der an diesen Gesellschaften Beteiligten?	2
<u>Teil 1: Die verschiedenen Gesellschaftsformen (mit Beispielen aus der Kooperationspraxis)</u>	3
2. Die für die Kooperation in der Landwirtschaft grundsätzlich kommenden juristischen Formen	3
2.1 Juristische Formen	3
2.2 Landwirtschaftliche Kooperationsformen	4
2.2.1 Kooperation auf Betriebsebene (Betriebszusammenschluss)	4
2.2.2 Kooperation auf Betriebsmittelebene	4
2.2.3 Kooperation auf Betriebszweigebene	5
2.2.4 Kooperation im produktionsbegleitenden Bereich	5
2.3. Behandlung der juristischen Formen und Kooperationsbeispiele aus der Landwirtschaft	5
2.3.1 Die Gemeinschaft nach Bruchteilen	5
2.3.1.1. Rechtliche Grundlagen	5
2.3.1.2 Ein Kooperationsbeispiel: Schweinemast-Gemeinschaft Niederlauer/Unterfranken	6
2.3.2 Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts	8
2.3.2.1 Rechtliche Grundlagen	8
2.3.2.2 Ein Kooperationsbeispiel: Betriebsgemeinschaft Kirchberg/Hunsrück	9
2.3.3 Der Idealverein	11
2.3.4 Der wirtschaftliche Verein	12
2.3.5 Der nicht rechtsfähige Verein	12

	Seite
2.3.5.1 Rechtliche Grundlagen	12
2.3.5.2 Ein Kooperationsbeispiel: Maschinenring Fensterbachtal	13
2.3.6 Allgemeines zu den Personengesellschaften	13
2.3.6.1 Die Offene Handelsgesellschaft - OHG	14
2.3.6.2 Die Kommanditgesellschaft - KG	16
2.3.6.3 Die Stille Gesellschaft	16
2.3.7 Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH	17
2.3.7.1 Rechtliche Grundlagen	17
2.3.7.2 Ein Kooperationsbeispiel: Ferkelerzeugungs-GmbH, Visselhövede	18
2.3.8 Die Aktiengesellschaft - AG	20
2.3.8.1 Rechtliche Grundlagen	20
2.3.8.2 Ein Beispiel aus dem produktionsbegleitenden Bereich der Landwirtschaft	21
2.3.9. Die Kommanditgesellschaft auf Aktien . KG a.A.	23
2.3.10 Die GmbH & Co. KG	23
2.3.10.1 Rechtliche Grundlagen	23
2.3.10.2 Ein Kooperationsbeispiel: Fallstudie zur Gründung des Gesellschaftsbetriebs O. Wagener/G. Rabeler in Reinstorf bei Lüneburg	23
2.3.11 Die Genossenschaft	25
2.3.11.1 Rechtliche Grundlagen	25
2.3.11.2 Beispiele	26
2.4. Spezifische Gesellschafts- oder Rechtsformen für die Vermarktung landwirtschaftlicher Produkte	26
2.5. Zusammenfassung	28
<u>Teil 2: Zur Besteuerung der Gesellschaftsformen</u>	29
3. Zur Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland	29
3.1 Allgemeines zum Steuersystem, zur Finanzverwaltung und zu den wesentlichen steuerlichen Begriffen	29
3.1.1 Steuersystem und Finanzverwaltung	29
3.1.1.1 Allgemeines zu Steuerrecht und Steuergesetzen	30
3.1.2 Steuerliche Begriffe	32
3.1.2.1 Der Steuerbegriff	32
3.1.2.2 Steuerschuld und Steuerpflicht	32
3.1.2.3 Zum Steuerobjekt und der Besteuerungsgrundlage	33
3.2 Systematik der Steuergesetze	33
3.2.1 Die formellen Steuergesetze	33
3.2.1.1 Die Abgabenordnung	34
3.2.1.1.1 Erster Teil der Abgabenordnung	34
3.2.1.1.2 Zweiter Teil der Abgabenordnung	34
3.2.1.1.2.1 Allgemeines zur Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht	34

	Seite
3.2.1.1.2.1 Zur Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht in der Land- und Forstwirtschaft	36
3.2.1.1.2.3 Buchführungsvorschriften	38
3.2.1.2 Das Steueranpassungs- und das Steuersäumnisgesetz	39
3.2.2 Die materiellen Steuergesetze	40
3.2.2.1 Das Bewertungsgesetz	40
3.2.2.1.1 Die wichtigsten Wertbegriffe des Bewertungsgesetzes	41
3.2.2.1.1.1 Der gemeine Wert	41
3.2.2.1.1.2 Der Teilwert	42
3.2.2.1.1.3 Der Ertragswert	43
3.2.2.1.1.3.1 Der Ertragswert in der Landwirtschaft	44
3.2.2.1.1.3.2. Der Einheitswert	45
3.2.2.2 Das Einkommensteuergesetz und die Einkommensbesteuerung	46
3.2.2.2.1 Der Einkommensbegriff im steuerrechtlichen und wirtschaftswissenschaftlichen Sinn sowie die Abgrenzung von Einkommen, Vermögen und Ertrag	48
3.2.2.2.2 Die eigentliche Einkommensbesteuerung	50
3.2.2.2.3 Die Einkommensbesteuerung der Landwirte	52
3.2.2.3 Das Körperschaftssteuergesetz und Körperschaftsteuer	57
3.2.2.3.1 Verdeckte Gewinnausschüttung	58
3.2.2.3.2 Behandlung der Geschäftsführergehälter	59
3.2.2.3.3. Schachtelprinzip und Organtheorie	60
3.2.2.3.4 Der Tarif der Körperschaftsteuer	61
3.2.2.4 Das Vermögensteuergesetz und die Vermögensteuer	62
3.2.2.4.1 Die Veranlagung und der Vermögensteuertarif	64
3.2.2.5 Das Gewerbesteuergesetz und die Gewerbesteuer	65
3.2.2.5.1 Besteuerungsgrundlagen	67
3.2.2.5.2 Die Besteuerung nach dem Gewerbeertrag	67
3.2.2.5.3 Die Besteuerung nach dem Gewerkekapital und der Lohnsumme	69
3.2.2.5.4 Zur steuerlichen Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbebetrieb	70
3.2.2.6 Das Grundsteuergesetz und die Grundsteuer	71
3.2.2.7 Das Umsatzsteuergesetz und die Mehrwertsteuer	73
3.2.2.8 Das Grunderwerbsteuergesetz und die Grunderwerbsteuer	76
3.2.2.9 Das Kapitalverkehrsteuergesetz und die Kapitalverkehrsteuer	77
4.0 Die Besteuerung der einzelnen Gesellschaftsformen	78
4.1 Die Besteuerung der Personengesellschaften	78

	Seite
4.1.1 Die Besteuerung bei der Neubegründung von Personengesellschaften mit Einbringung von Bar- und Sacheinlagen	78
4.1.1.1 Die Einkommensteuer	78
4.1.1.2 Die Gewerbesteuer	79
4.1.1.3 Die Umsatzsteuer	80
4.1.1.4 Die Grunderwerbsteuer	80
4.1.1.5 Die Kapitalverkehrsteuer (Gesellschaftsteuer)	81
4.1.1.6 Die Schenkung- (Erbschaft-)steuer	82
4.1.2 Die laufende Besteuerung der Personengesellschaften	82
4.1.2.1 Die Einkommensteuer	82
4.1.2.2 Die Gewerbesteuer	83
4.1.2.3 Die Vermögensteuer	84
4.1.2.4 Die Gewerkekapitalsteuer	84
4.1.2.5 Die Umsatzsteuer	85
4.1.2.6 Die Grunderwerbsteuer	85
4.1.3 Die Besteuerung des Ein- und Austritts von Gesellschaftern in einer Personengesellschaft	86
4.1.3.1 Die Besteuerung des Eintritts von Gesellschaftern	86
4.1.3.1.1 Die Einkommensteuer	86
4.1.3.1.2 Die Gewerbesteuer	87
4.1.3.1.3 Die Umsatzsteuer	88
4.1.3.1.4 Die Grunderwerbsteuer	88
4.1.3.1.5 Die Kapitalverkehrsteuer	89
4.1.3.1.6 Die Schenkungsteuer	89
4.1.3.2 Die Besteuerung des Austritts von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft	90
4.1.3.2.1 Die Einkommensteuer	90
4.1.3.2.2 Die Gewerbesteuer	92
4.1.3.2.3 Die Vermögensteuer	92
4.1.3.2.4 Die Umsatzsteuer	93
4.1.3.2.5 Grunderwerbsteuer	93
4.1.3.2.6 Kapitalverkehrsteuer	93
4.1.3.2.7 Schenkungsteuer	93
4.2 Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften	93
4.2.1 Die Besteuerung bei der Gründung	93
4.2.1.1 Die Körperschaftsteuer und Einkommensteuer	94
4.2.1.2 Die Gewerbesteuer	94
4.2.1.3 Die Vermögensteuer	95
4.2.1.4 Die Umsatzsteuer	95
4.2.1.5 Die Grunderwerbsteuer	96

	Seite
4.2.1.6 Die Kapitalverkehrsteuer	96
4.2.2 Die laufende Besteuerung der Kapitalgesellschaften	96
4.2.2.1 Die Körperschaftsteuer	96
4.2.2.2 Die Gewerbeertragsteuer	97
4.2.2.3 Die Vermögensteuer	97
4.2.2.4 Die Umsatzsteuer	97
4.2.2.5 Die Grunderwerbsteuer	98
4.2.2.6 Die Kapitalverkehrsteuer	98
4.2.2.7 Die Lastenausgleichsabgaben	98
4.2.3 Die Besteuerung des Ein- und Austritts von Gesellschaftern in einer Kapitalgesellschaft	99
4.2.3.1 Besteuerung des Eintritts von Gesellschaftern in eine Ka- pitalgesellschaft (einschl. der Einbringung eines Einzel- unternehmens)	99
4.2.3.1.1 Die Einkommensteuer	99
4.2.3.1.2 Die Gewerbesteuer	99
4.2.3.1.3 Die Vermögensteuer	100
4.2.3.1.4 Die Umsatzsteuer	100
4.2.3.1.5 Die Grunderwerbsteuer	100
4.2.3.1.6 Die Kapitalverkehrsteuer	101
4.2.3.2 Die Besteuerung des Austritts von Gesellschaftern aus einer Kapitalgesellschaft	101
4.2.3.2.1 Die Einkommensteuer	101
4.2.3.2.2 Die Gewerbe- und Umsatzsteuer	103
4.2.3.2.3 Die Grunderwerbsteuer	103
4.2.3.2.4 Die Kapitalverkehrsteuer	103
4.3 Zur Besteuerung der BGB-Gesellschaft, des nichtrechtsfähigen Vereins, der Genossenschaft und GmbH & Co. KG	104
4.3.1 Besteuerung der BGB-Gesellschaft	104
4.3.2 Besteuerung des nichtrechtsfähigen Vereins	104
4.3.3 Besteuerung der Genossenschaften	104
4.3.3.1 Körperschaftsteuer (Einkommensteuer)	105
4.3.3.2 Gewerbesteuer	107
4.3.3.3 Vermögensteuer	107
4.3.3.4 Die Mehrwertsteuer	107
4.3.3.5 Zur Besteuerung der Genossen	107
4.3.3.6 Ergänzung	108
4.3.4 Besteuerung der GmbH & Co. KG	108
4.3.4.1 Besteuerung bei der Gründung	109
4.3.4.2 Die laufende Besteuerung der GmbH & Co. KG	109

	Seite
4.3.4.2.1 Einkommen-Körperschaftsteuer	109
4.3.4.2.2 Gewerbesteuer	110
4.3.4.2.3 Vermögensteuer	111
4.3.4.2.4 Umsatzsteuer	111
4.3.4.3 Besteuerung beim Austritt eines Gesellschafters	111
5.0 Besteuerung und Staatsangehörigkeit (oder Wohnsitz)	112
5.1 Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht	112
5.1.1 Zur unbeschränkten Steuerpflicht natürlicher Personen	113
5.1.2 Zur unbeschränkten Steuerpflicht der Körperschaften	114
5.2 Zusammenfassung zum Problembereich: Besteuerung und Staatsangehörigkeit (oder Wohnsitz)	115
6.0 Möglichkeiten des steuerlichen Ausgleichs bei gleichzeitigen Gewinnen und Verlusten durch Tätigkeit im Einzelbetrieb bzw. bei Kooperation	117
 <u>Teil 3:</u>	
7.0 Die Besteuerung ausgewählter Gesellschaftsformen anhand von Beispielen	118
7.1 Besteuerung einer Maschinengemeinschaft (Übersicht 1)	119
7.2 Besteuerung der Schweinemastgemeinschaft (Übersicht 2)	121
7.3 Besteuerung einer gemeinsamen Milchviehhaltung (Übersicht 3)	123
7.4 Besteuerung der Betriebsfusion (Übersicht 4)	125
7.5 Besteuerung eines gemeinsamen Schlachthofes (Eigentum) (Übersicht 5)	127
7.6 Besteuerung einer gemeinsamen Schlachthofbenutzung (Miete) (Übersicht 6)	129
7.7 Besteuerung einer gemeinsamen Obst- und Gemüseverwertung (Übersicht 7)	131
<u>Teil 4: Vergleichende Darstellung</u>	133
8.0 Vergleichende Darstellung der im Teil 3 untersuchten Gesellschaftsarten unter Berücksichtigung steuerlicher, rechtlicher, wirtschaftlicher und sozialer Aspekte	133
8.1 Prinzipielles zur vergleichenden Darstellung	133
8.2 Vergleichende Darstellung der Gesellschaftsarten für den Fall der gemeinsamen Maschinenbenutzung	134
8.2.1 Personengesellschaft versus körperschaftliche Organisationsform	134
8.2.2 Vergleichende Behandlung der BGB-Gesellschaft und der eingetragenen Genossenschaft als Rechtsformen für eine Maschinengemeinschaft	136
8.3 Vergleichende Darstellung der Gesellschaftsarten für den Fall einer gemeinsamen Schweinemast	139
8.3.1 Personengesellschaft versus körperschaftliche Organisationsform	139

	Seite
8.3.2 Vergleichende Behandlung der KG und GmbH & Co. KG als Rechtsformen für eine Schweinemastgemeinschaft	140
8.4 Vergleichende Darstellung der Gesellschaftsarten für die gemeinsame Milchviehhaltung und die Betriebsfusion	143
8.4.1 Personengesellschaft versus körperschaftliche Organisationsform	144
8.5 Vergleichende Darstellung der Gesellschaftsarten für die Vermarktungsmodelle	144
8.5.1 Personengesellschaft versus körperschaftliche Organisationsform	145
8.6. Schlussbemerkung	145
9.0 Vergleichende Darstellung der im landwirtschaftlichen Produktionsbereich der BRD existenten Rechtsformen als Ergebnis steuerlicher, rechtlicher, wirtschaftlicher und sozialer Bestimmungsfaktoren	147
9.1 Allgemeines	147
9.2 Rechts- und Kooperationsformen bei der überbetrieblichen Maschinennutzung und der überbetrieblichen Nutzung sonstiger Betriebsmittel	147
9.2.1 Überbetrieblicher Maschineneinsatz	147
9.3 Rechtsformen bei Schweinemastgemeinschaften und anderen Kooperationen auf Betriebszweigebene	155
9.3.1 Schweinemastgemeinschaften	155
9.3.2 Sonstige Kooperationen auf Betriebszweigebene	155
9.4 Rechtsformen bei Betriebsgemeinschaften und Gemeinschaftsbetrieben	157
9.5 Rechtsformen bei Erzeugerringen und -gemeinschaften	157
9.5.1 Erzeugerringe	157
9.5.2 Erzeugergemeinschaften	157
9.6 Schlussbemerkung	160
<u>Teil 5: Abschluss</u>	161
10. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	161
10.1 Zusammenfassung	161
10.2 Schlussfolgerungen	162
<u>Anhang:</u> Die Besteuerung ausgewählter Gesellschaftsformen anhand von Beispielen	
Berechnungen der Beispiele	163

	Seite
I. Gemeinsame Maschinenbenutzung	163
I.1. Besteuerung der gemeinsamen Maschinenbenutzung als BGB-(Personen)-Gesellschaft	164
I.2. Besteuerung der gemeinsamen Maschinenbenutzung als nicht-rechtsfähiger Verein und als GmbH	172
I.3. Gemeinsame Maschinenbenutzung als landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaft	179
I.4. Besteuerung des Modells einer gemeinsamen Maschinen- benutzung als Einzelunternehmen (Lohnunternehmen)	182
II. Gemeinsame Schweinemast	185
II.1. Besteuerung der gemeinsamen Schweinemast als BGB-Gesell- schaft (prinzipiell gleich wie Personengesellschaften)	185
II.2. Besteuerung der gemeinsamen Schweinemast als Kapitalge- sellschaft (GmbH bzw. AG)	193
II.3. Gemeinsame Schweinemast als GmbH & Co. KG	199
II.4. Gemeinsame Schweinemast als Genossenschaft	203
II.5. Besteuerung des Modells einer gemeinsamen Schweinemast als Einzelunternehmen	207
III. Gemeinsame Milchviehhaltung	210
III.1. Besteuerung der gemeinsamen Milchviehhaltung als BGB-(Personen)-Gesellschaft	211
III.2. Besteuerung der gemeinsamen Milchviehhaltung als Kapital- gesellschaft (GmbH, AG)	217
III.3. Besteuerung der gemeinsamen Milchviehhaltung als GmbH & Co. KG	222
III.4. Besteuerung der gemeinsamen Milchviehhaltung als Genossen- schaft	222
III.5. Besteuerung des Modells einer gemeinsamen Milchviehhaltung als Einzelunternehmen	225

	Seite
IV. Zusammenlegung von Gemischtwirtschaftlichen Betrieben	227
IV.1. Besteuerung der Betriebsfusion als BGB-(Personen-)Gesellschaft	227
IV.2. Besteuerung einer Betriebsfusion als Kapitalgesellschaft (AG, GmbH)	232
IV.3. Besteuerung des Fusionsbetriebs als GmbH & Co. KG bzw. als Genossenschaft	235
IV.4. Besteuerung des Modells einer Betriebsfusion als Einzelunter- nehmen	236
V. Gemeinsamer Schlachthof (Eigentum)	238
V.1. Besteuerung des gemeinsamen Schlachthofes als Kapitalgesell- schaft (GmbH u. AG)	239
V.2. Besteuerung des gemeinsamen Schlachthofes als landwirtschaft- liche Verwertungsgenossenschaft	244
VI. Gemeinsame Schlachthof-Benutzung (Miete)	245
VI.1. Besteuerung als GmbH	245
VI.2. Besteuerung als Nutzungsgenossenschaft	247
VII. Gemeinsame Obst- und Gemüseverwertung	248
VII.1. Besteuerung als Kapitalgesellschaft (GmbH und AG)	249
VII.2. Besteuerung als landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaft	252
Literaturverzeichnis	253
Abkürzungen	253

Hausmitteilungen über LANDWIRTSCHAFT

	Datum	Sprachen
Nr. 1 Die Aufforstung von Grenzböden	Juni 1964	F ⁽¹⁾ D ⁽¹⁾
Nr. 2 Kurzfristige Auswirkungen einer Getreidepreisangleichung in der EWG auf die Entwicklung der Schweinefleisch-, Eier- und Geflügelfleischproduktion	Juli 1964	F ⁽¹⁾ D ⁽¹⁾
Nr. 3 Der Markt für frische Fische in der Bundesrepublik Deutschland und in den Niederlanden sowie Faktoren, die bei der Preisbildung für frische Heringe eine Rolle spielen	März 1965	F ⁽¹⁾ D ⁽¹⁾
Nr. 4 Organisation der Erzeugung und des Vertriebs von Fleischhühnern in den EWG-Staaten	Mai 1965	F ⁽¹⁾ D ⁽¹⁾
Nr. 5 Probleme der Stabilisierung des Buttermarkts durch staatliche Maßnahmen in den Ländern der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft	Juli 1965	F D
Nr. 6 Stichprobenverfahren in der belgischen Statistik der landwirtschaftlichen Arbeitskräfte	August 1965	F ⁽¹⁾ D ⁽²⁾
Nr. 7 Vergleich der gegenwärtigen Entwicklungstendenzen der Produktion und des Verbrauchs mit den Vorausschätzungen der Studie »Vorausschau 1970« 1. Milcherzeugnisse – 2. Rindfleisch – 3. Getreide	Juni 1966	F ⁽¹⁾ D
Nr. 8 Maßnahmen und Problematik bei der Beseitigung der Besitzersplitterung in den Mitgliedstaaten der EWG	November 1965	F ⁽¹⁾ D
Nr. 9 Die Beschränkung des landwirtschaftlichen Angebots durch Verwaltungsmaßnahmen	Januar 1966	F D
Nr. 10 Der Markt für Eiprodukte in der EWG	April 1966	F ⁽¹⁾ D ⁽¹⁾
Nr. 11 Einfluß der Entwicklung der vertikalen und horizontalen Integration auf die Strukturen der Agrarproduktion – Monographische Beiträge	April 1966	F ⁽¹⁾ D
Nr. 12 Methodische Probleme bei der Durchführung von Produktivitäts- und Einkommensvergleichen landwirtschaftlicher Betriebe in den Mitgliedstaaten der EWG	August 1966	F ⁽¹⁾ D
Nr. 13 Produktivitäts- und Einkommensverhältnisse landwirtschaftlicher Familienbetriebe in den Mitgliedstaaten der EWG	August 1966	F D
Nr. 14 Lage und Tendenzen der Weltmärkte der wichtigsten Agrarerzeugnisse – Rinder – Rindfleisch	August 1966	F D
Nr. 15 Lage und Tendenzen der Weltmärkte der wichtigsten Agrarerzeugnisse – Zucker	Februar 1967	F D ⁽¹⁾
Nr. 16 Feststellung der Angabefehler bei Viehzählungen mit Hilfe von Stichproben	März 1967	F ⁽¹⁾ D ⁽³⁾

⁽¹⁾ Vergriffen

⁽²⁾ Die deutsche Fassung ist in der Reihe »Statistische Informationen« des Statistischen Amtes der Europäischen Gemeinschaften unter der Nr. 4/1963 veröffentlicht worden.

⁽³⁾ Die deutsche Fassung ist in der Reihe »Statistische Informationen« des Statistischen Amtes der Europäischen Gemeinschaften unter der Nr. 2/1966 veröffentlicht worden.

	Datum	Sprachen
Nr. 17 Die Schlachthöfe in der EWG I. Analyse der Lage	Juni 1967	F D
Nr. 18 Die Schlachthöfe in der EWG II. Beitrag zur Analyse der wichtigsten Betriebsvoraussetzungen	Oktober 1967	F D
Nr. 19 Lage und Tendenzen der Weltmärkte der wichtigsten Agrarerzeugnisse – Milcherzeugnisse	Oktober 1967	F D ⁽¹⁾
Nr. 20 Entwicklungstendenzen der Struktur landwirtschaftlicher Betriebe – Gründe und Motive für Betriebsaufgabe oder Betriebsumstellung	Dezember 1967	F D
Nr. 21 Zugang zum landwirtschaftlichen Betrieb	Dezember 1967	F D
Nr. 22 Die Zitruswirtschaft in den Ländern des Mittelmeerraums – Produktion – Handel – Absatzmärkte	Dezember 1967	F D
Nr. 23 Produktion tierischer Erzeugnisse in Großbeständen innerhalb der EWG Teil I: Schweine-, Kälber- und Jungrindermast: Anzahl und Erscheinungsformen	Februar 1968	F D
Nr. 24 Lage und Tendenzen der Weltmärkte der wichtigsten Agrarerzeugnisse – Getreide	März 1968	F D
Nr. 25 Möglichkeiten einer Marktberichterstattung über nicht der Ernährung dienende Gartenbauerzeugnisse in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft	April 1968	F D
Nr. 26 Objektive Daten der Schlachttierkörperzusammensetzung von Schweinen zur Ermittlung von Wertkoeffizienten	Mai 1968	F D
Nr. 27 Steuervorschriften für landwirtschaftliche Betriebe und Besteuerung des Betriebsinhabers in den EWG-Ländern	Juni 1968	F D
Nr. 28 Getreidelager in der EWG – Teil I	September 1968	F D
Nr. 29 Getreidelager in der EWG – Teil II	September 1968	F D
Nr. 30 Auswirkungen des Preisverhältnisses zwischen Saaten- und Olivenöl auf deren Verbrauch	September 1968	F D
Nr. 31 Ansätze für eine internationale Agrarpolitik	Oktober 1968	F D
Nr. 32 Umfang und Stand der Beschäftigung in der Seefischerei	Oktober 1968	F D
Nr. 33 Begriffe und Methoden zum Vergleich zwischen dem Einkommen der in der Landwirtschaft tätigen Bevölkerung und dem vergleichbarer Berufsgruppen	Oktober 1968	F D
Nr. 34 Struktur und Entwicklung der Milchverarbeitungsindustrie innerhalb der EWG	November 1968	F D
Nr. 35 Möglichkeiten zur Einführung eines Gradationssystems für Weizen und Gerste, die in der EWG erzeugt werden	Dezember 1968	F D
Nr. 36 Die Verwendung von Zucker in der Tierernährung unter Berücksichtigung der tierphysiologischen, technologischen und wirtschaftlichen Aspekte	Dezember 1968	F D

⁽¹⁾ Vergriffen.

⁽⁴⁾ In Vorbereitung.

	Datum	Sprachen
Nr. 37 Produktion tierischer Erzeugnisse in Großbeständen innerhalb der EWG – Teil II : Schweine-, Kälber- und Jungrindermast : Wettbewerbsstellung	Februar 1969	F D
Nr. 38 Untersuchung über Möglichkeiten zur Vereinfachung und Beschleunigung bestimmter Flurbereinigungs-Verwaltungsmaßnahmen	März 1969	F D
Nr. 39 Regionale Entwicklung der landwirtschaftlichen Erwerbsbevölkerung I. Zusammenfassender Bericht	März 1969	F D
Nr. 40 Regionale Entwicklung der landwirtschaftlichen Erwerbsbevölkerung II. BR Deutschland	März 1969	F D
Nr. 41 Regionale Entwicklung der landwirtschaftlichen Erwerbsbevölkerung III. Benelux	April 1969	F D
Nr. 42 Regionale Entwicklung der landwirtschaftlichen Erwerbsbevölkerung IV. Frankreich	Mai 1969	F
Nr. 43 Regionale Entwicklung der landwirtschaftlichen Erwerbsbevölkerung V. Italien	Mai 1969	F D
Nr. 44 Entwicklung der Produktivität der Landwirtschaft in der EWG	Juni 1969	F D ⁽⁴⁾
Nr. 45 (Sozial-Wirtschaftliche Lage und Entwicklungsaussichten einer benachteiligten, von Strukturmängeln gekennzeichneten Agrarregion)	Juni 1969	F I ⁽⁵⁾
Nr. 46 Der Weinverbrauch und seine Bestimmungsgründe – BR Deutschland	Juni 1969	F D
Nr. 47 Die Preisbildung für frische Heringe in der EWG	August 1969	F D
Nr. 48 Landwirtschaftliche Vorausschätzungen – Methoden, Techniken und Modelle	September 1969	F D
Nr. 49 Die Konserven- und Verarbeitungsindustrie für Obst und Gemüse in der EWG	Oktober 1969	F D
Nr. 50 Die Faserflachswirtschaft in der EWG	November 1969	F D
Nr. 51 Bedingungen des Handels und der Preisbildung bei Konsumwein auf der ersten Vermarktungsstufe in den EWG-Mitgliedstaaten – Synthese – B.R. Deutschland – Luxemburg	Dezember 1969	F ⁽⁴⁾ D
Nr. 52 Bedingungen des Handels und der Preisbildung bei Konsumwein auf der ersten Vermarktungsstufe in den EWG-Mitgliedstaaten – Frankreich – Italien	Dezember 1969	F D ⁽⁴⁾
Nr. 53 Wirtschaftliche Auswirkungen bestimmter Strukturinvestitionen auf die Landwirtschaft – Flurbereinigung – Bewässerung	Dezember 1969	F D ⁽⁴⁾
Nr. 54 Die Einrichtungen für die Vermarktung von Frischobst und -gemüse in der EWG – Zusammenfassender Bericht – Belgien und Luxemburg – Niederlande – Frankreich	Januar 1970	F

⁽⁴⁾ In Vorbereitung.

⁽⁵⁾ Diese Studie liegt nicht in deutscher Sprache vor.

	Datum	Sprachen
Nr. 55 Die Einrichtungen für die Vermarktung von Frischobst und -gemüse in der EWG – BR Deutschland – Italien	Januar 1970	F
Nr. 56 Landwirtschaft und Agrarpolitik in einigen westeuropäischen Ländern I. Österreich	März 1970	F D
Nr. 57 Landwirtschaft und Agrarpolitik in einigen westeuropäischen Ländern II. Dänemark	April 1970	F D
Nr. 58 Landwirtschaft und Agrarpolitik in einigen westeuropäischen Ländern III. Norwegen	April 1970	F D
Nr. 59 Feststellung der Erzeugerpreise von Tafelweinen	Mai 1970	F D(4)
Nr. 60 Ausrichtung der Rindfleischerzeugung in der Gemeinschaft – Faktoren die die Entscheidung der Landwirte, Rindfleisch zu erzeugen beeinflussen	Juni 1970	F D(4)
Nr. 61 Entwicklung und Vorausschätzung der Landwirtschaftlichen Erwerbsbevölkerung	September 1970	F D(4)
Nr. 62 Lehren für die Landwirtschaft aus der Erfahrung mit »Revolving funds«	Oktober 1970	F(4) D
Nr. 63 Landwirtschaftliche Vorausschätzungen II. Möglichkeiten der Anwendung bestimmter Modelle, Methoden und Techniken in der Gemeinschaft	Oktober 1970	F D
Nr. 64 Landwirtschaft und Agrarpolitik in einigen westeuropäischen Ländern IV. Schweden	November 1970	F D
Nr. 65 Bedarf an qualifizierten Fachkräften für landwirtschaftliche und mit der Landwirtschaft verbundene Tätigkeiten	Dezember 1970	F D
Nr. 66 Landwirtschaft und Agrarpolitik in einigen westeuropäischen Ländern V. Vereinigtes Königreich	Dezember 1970	F D
Nr. 67 Landwirtschaft und Agrarpolitik in einigen westeuropäischen Ländern VI. Schweiz	Dezember 1970	F(4) D
Nr. 68 Formen der Zusammenarbeit im Fischereisektor I. Synthese – B.R. Deutschland – Italien	Dezember 1970	F D(4)
Nr. 69 Formen der Zusammenarbeit im Fischereisektor II. Frankreich – Belgien – Niederlande	Dezember 1970	F D(4)
Nr. 70 Vergleich der Agrarstützung in den Vereinigten Staaten und in der Gemeinschaft	Januar 1971	F D(4)
Nr. 71 Landwirtschaft und Agrarpolitik in einigen westeuropäischen Ländern VII. Portugal	Februar 1971	F D
Nr. 72 Möglichkeiten und Voraussetzungen für die Entwicklung der Systeme der extensiven landwirtschaftlichen Produktion in EWG-Bereich	April 1971	F D
Nr. 73 Landwirtschaft und Agrarpolitik in einigen westeuropäischen Ländern VIII. Irische Republik	Mai 1971	F(4) D(4)

(4) In Vorbereitung.

	Datum	Sprachen
Nr. 74 Untersuchung über einige Zusatzstoffe, die zur Kennzeichnung von Milchfett verwendet werden können	Mai 1971	F D(4)
Nr. 75 Feststellung der Erzeugerpreise von Tafelweinen	Mai 1971	F D(4)
Nr. 76 Verbraucherbefragung über die in der EWG verbrauchten Reisqualitäten	Juni 1971	F I D(4)
Nr. 77 Landwirtschaftliche Nutzflächen, die für eine Strukturreform mobilisiert werden können	August 1971	F D(4)
Nr. 78 Probleme der Olivenölmühlen – Beitrag zur Rationalisierungsfrage	Oktober 1971	F I(4)(5)
Nr. 79 Wirtschaftliche Leitung von Sardinenfangschiffen I. Synthese	Dezember 1971	F(4) I(5)
Nr. 80 Wirtschaftliche Leitung von Sardinenfangschiffen II. Ergebnisse der Untersuchungen in den einzelnen Fanggebieten	Dezember 1971	F(4) I(5)
Nr. 81 Bodenmarkt und landwirtschaftliche Pachtverträge – Auswirkungen von Massnahmen zur Reform der Agrarstruktur I. Italien, Niederlande	Januar 1972	F D(4)
Nr. 82 Bodenmarkt und landwirtschaftliche Pachtverträge – Auswirkungen von Massnahmen zur Reform der Agrarstruktur II. B R Deutschland, Frankreich	Januar 1972	F D(4)
Nr. 83 Steuervorschriften für die überbetriebliche Zusammenarbeit oder Fusion landwirtschaftlicher Betriebe I. Belgien, Frankreich, Luxemburg	Februar 1972	F
Nr. 84 Steuervorschriften für die überbetriebliche Zusammenarbeit oder Fusion landwirtschaftlicher Betriebe II. B R Deutschland	Februar 1972	D

(*) Diese Studie liegt nicht in deutscher Sprache vor.

