

Serie Kooperationen Teil 3

DLG-Merkblatt 480

Dienstleistungsgesellschaften und Lohnunternehmen

Kooperationen in der Landwirtschaft

Serie Kooperationen

Teil 3 von 5



DLG-Mitgliedschaft. Wir geben Wissen eine Stimme.



Jetzt Mitglied werden!

Die DLG ist seit mehr als 130 Jahren offenes Netzwerk, Wissensquelle und Impulsgeber für den Fortschritt.

Mit dem Ziel, gemeinsam mit Ihnen die Zukunft der Land-, Agrar- und Lebensmittelwirtschaft zu gestalten.

www.DLG.org/Mitgliedschaft



DLG-Merkblatt 480

Dienstleistungsgesellschaften und Lohnunternehmen

Kooperationen in der Landwirtschaft

Gesamtleitung

- Volker Henties, Rechtsanwalt, Rechtsanwälte Henties und Kollegen Partnerschaftsgesellschaft mbB, Helmstedt
- Dr. Hermann Spils ad Wilken, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Lange · Dr. Spils ad Wilken + Partner mbB, Uelzen
- Dr. agr. habil. Victoria Prinzessin von Sachsen-Coburg und Gotha, Unternehmensberatung, Visselhövede

Autoren

- Karl Heinz Mann, Unternehmensberater, Ländliche Betriebsgründungs- u. Beratungsgesellschaft mbH, Göttingen
- Andreas Lieke, Unternehmensberater, Ländliche Betriebsgründungs- u. Beratungsgesellschaft mbH, Göttingen
- Joachim Riedel, Unternehmensberater, BB Göttingen GmbH
- Götz Gärtner, Rechtsanwalt, Kanzlei Götz Gärtner, Quedlinburg
- Ingo Glas, Rechtsanwalt, Geiersberger Glas und Partner mbB, Rostock
- Birger Wesche, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Steuerberatungsgesellschaft Born mbH, Wolfenbüttel
- Felix Meyer, Steuerberater, Dr. Gemmeke GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Staßfurt
- Dirk Schulte Uebbing, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, DOSU Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Dortmund

Redaktion

- Thomas Künzel, Chefredakteur DLG-Mitteilungen, Frankfurt am Main

Titelbild: Adobe Stock (Johnstocker)

Alle Informationen und Hinweise ohne jede Gewähr und Haftung

Herausgeber:

DLG e.V.
Fachzentrum Landwirtschaft
Eschborner Landstraße 122, 60489 Frankfurt am Main

1. Auflage, Stand: 02/2023

© 2023

Vervielfältigung und Übertragung einzelner Textabschnitte, Zeichnungen oder Bilder (auch für den Zweck der Unterrichtsgestaltung) sowie Bereitstellung des Merkblattes im Ganzen oder in Teilen zur Ansicht oder zum Download durch Dritte nur nach vorheriger Genehmigung durch DLG e.V., Servicebereich Marketing, Eschborner Landstraße 122, 60489 Frankfurt am Main, Tel. +49 69 24788-209, M.Biallowons@DLG.org

Inhalt

I. Betriebswirtschaft	5
1. Einleitung	5
1.1 Ziele	5
1.1.1 Aufbau und Sicherung eines gemeinsamen qualifizierten Personalstamms	6
1.2 Voraussetzungen für eine erfolgsversprechende und zukunftsorientierte Zusammenarbeit	6
1.3 Definitionen und Abgrenzungen	6
1.4 Ergebnis- oder Kostenverteilung	6
1.5 Mögliche Probleme in der Zusammenarbeit	6
1.5.1 Egoismus	6
1.5.2 Zusätzlicher Verwaltungsaufwand	7
1.5.3 Risiko von Ineffizienz	7
1.6 Wirtschaftliche Effekte der Zusammenarbeit anhand eines Beispiels	7
II. Recht	9
2.1 In Betracht kommende Kooperationsformen	9
2.2 Zivil- und gesellschaftsrechtliche Besonderheiten	10
2.2.1. Fragen des Arbeitsrechts (Leiharbeit, Arbeitsschutz bei Unfällen)	10
2.2.2. Fragen der Absicherung	10
2.2.3 Haftung für Cross-Compliance-Verstöße sowie Verteilung im Innenverhältnis	11
III. Steuern 11	
1. Steuerliche Einordnung	11
1.1 Personengesellschaften	11
1.2 Kapitalgesellschaften	12
2. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Gründung	13
3. Ergebnisermittlung und -verteilung auf die Gesellschafter	14
4. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten beim Ausscheiden eines Kooperationspartners	15
4.1 Ausscheiden aus einer Personengesellschaft	15
4.2 Ausscheiden aus einer Kapitalgesellschaft	15
5. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Beendigung/Liquidation	16

I. Betriebswirtschaft

1. Einleitung

Eine effiziente und zeitgerechte Maschinenausstattung ist heute für jeden Betrieb notwendig, um die Arbeit wirtschaftlich erledigen zu können. An der Auslastung mangelt es aber nicht selten. Das führt zu überhöhten Verfahrenskosten. Der erhoffte Einspareffekt, den die Technik erzielen soll, wird nicht erreicht. Mit Blick auf die Optimierung der eigenen betrieblichen Kosten gerät eine überbetriebliche Zusammenarbeit verstärkt in den Fokus. Einspareffekte infolge einer besseren Maschinenauslastung ergeben sich im Bereich der Abschreibung, den Zinskosten und ggf. den Lohnkosten.

Die Abwägung von verschiedenen steuerlichen, rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Überlegungen ergibt für viele kooperationswillige Landwirte, dass eine Vollkooperation (noch) nicht gewollt oder möglich ist. Aber eine Bruchteilsgemeinschaft für die gemeinsamen Maschinen aus verschiedenen Gründen auch nicht in Frage kommt.

Für eine Zusammenarbeit, die über die gemeinsame Nutzung von einzelnen Maschinen spürbar hinausgeht, aber dem einzelnen Kooperationspartner als Einzelbetrieb noch hohe Freiheitsgrade erhält, kann eine Dienstleistungsgesellschaft die geeignete Kooperationsform sein. In dieser Form können sogar ökologisch und konventionell wirtschaftende Betriebe eng zusammenarbeiten.

Argumente für die Dienstleistungsgesellschaft:

- Vieheinheiten des Einzelunternehmens werden weiter benötigt, um die Gewerblichkeit der Viehhaltung zu vermeiden.
- Sorge der Beteiligten vor Kappung und Degression von Agrarzahlungen.
- Sorge der Beteiligten vor Kürzung von Agrarzahlungen für das Gesamtunternehmen durch Verstöße gegen Cross Compliance.
- Die Eigenständigkeit der Kooperationsbetriebe soll/muss aus familiären Gründen erhalten werden.
- Eine Offenlegung der einzelbetrieblichen Zahlen der Beteiligten ist aus diversen Gründen nicht gewünscht.
- Es gibt eine gemeinsame Gewinnerzielungsabsicht durch Lohnarbeiten für Dritte.
- Die Nutzungsüberlassung von Pachtflächen ist nicht möglich oder nicht gewünscht.
- Nach außen soll die Kooperation trotz Einzelbetrieben geschäftsfähig sein.

1.1 Ziele

Die beteiligten Betriebe streben im Bereich der Arbeitserledigung eine sehr enge Zusammenarbeit an. Neben dem Ziel, die Kosten im Einzelunternehmen zu senken, besteht eine gemeinsame Gewinnerzielungsabsicht, z.B. durch die (Teil-) Bewirtschaftung weiterer nicht beteiligter Betriebe und die Durchführung von landwirtschaftsnahen Dienstleistungen.

An dieser Stelle sei auf den umfassenden Überblick der Motive für eine Zusammenarbeit und die wirtschaftlichen Effekte der Kooperation in Merkblatt 478 verwiesen.

1.1.1 Aufbau und Sicherung eines gemeinsamen qualifizierten Personalstamms

Ähnlich wie im Bereich der Mechanisierung erlauben die Betriebsgrößen mitunter keine ausreichende Auslastung für Mitarbeiter. Ebenso kann eine effiziente und termingerechte Arbeitserledigung durch den Einsatz von Aushilfen nicht sichergestellt werden. Im Rahmen einer Dienstleistungsgesellschaft kann Personal eingestellt und effizient in den Kooperationsbetrieben eingesetzt werden. Das gilt sowohl für die Betriebsleitung wie auch für Facharbeiter und Aushilfen.

1.2 Voraussetzungen für eine erfolgversprechende und zukunftsorientierte Zusammenarbeit

- Eine ausreichende Kooperationsfähigkeit der beteiligten Betriebsleiter.
- Klare Regelungen zur Abrechnung von Arbeiten gegenüber den Gesellschaftern bzw. gesellschafternahen Kunden – gerade bei stärker wechselnden Auftragsvergaben.
- Erarbeitung von geeigneten und nachhaltig sinnvollen Beteiligungsverhältnissen.
- Klare und verbindliche schriftliche Formulierung über die Ziele und praktische Gestaltung der Zusammenarbeit.
- Saubere vertragliche Regelungen für Gründung, das Ausscheiden von Beteiligten und für die Auflösung der Gemeinschaft.

1.3 Definitionen und Abgrenzungen

Bei einer engeren, auf Dauer angelegten Zusammenarbeit entscheiden sich die beteiligten Unternehmer zur Gründung einer Dienstleistungsgesellschaft, die nicht nur die Maschinen hält. In ihr sind auch die Arbeitskräfte angestellt und sie erledigt für die beteiligten Betriebe die kompletten Arbeiten z. B. in der Außenwirtschaft, oder auch in der Futterbergung, Silierung, Entnahme aus dem Silo bis zur Fütterung der Kühe mit gemeinsamer Fütterungstechnik.

Diese Gesellschaften werden dann oft auch für Dritte tätig, um zusätzliche Gewinne zu erzielen. Die Abrechnung der Leistungen erfolgt nach Einsatzumfang, die Ergebnisverteilung nach Beteiligung der Gesellschafter an der Gesellschaft (z. B. Kapital- oder Flächenschlüssel.)

Diese Form der Zusammenarbeit könnte zusätzlich Bedeutung gewinnen, sollte es einmal im Rahmen der EU-Agrarreform zur Kappung der Direktzahlungen kommen, die auch die Zusammenschlüsse von selbständigen Landwirten in Vollkooperationen trifft.

1.4 Ergebnis- oder Kostenverteilung

Die Abrechnung von Dienstleistungen gegenüber den Gesellschaftern erfolgt in der Regel zu den zu Vollkosten kalkulierten Abrechnungssätzen je Arbeitsgang oder auch je Kultur. Werden neben Arbeiten für die beteiligten Betriebe noch Lohnarbeiten für Dritte erledigt, entsteht in der Gesellschaft ein Gewinn, welcher nach der Kapitalbeteiligung der Partner verteilt werden sollte.

1.5 Mögliche Probleme in der Zusammenarbeit

1.5.1 Egoismus

Das wesentliche Ergebnis aus der Landwirtschaft entsteht in den Einzelunternehmen der beteiligten Landwirte. Bei zeitkritischen Arbeiten, wie Getreideernte oder einer nassen Herbstbestellung gibt es Konfliktpotential, da jeder der Beteiligten gern die optimalen Arbeitsfenster in seinem Betrieb nutzen

möchte. Eine mögliche Lösung für dieses Problem wäre die Übermechanisierung und damit höhere Kosten. Besser ist eine interne Poolvereinbarung (z. B. für die Getreidetrocknungskosten), die auf die Spitze getrieben aus Dienstleistungsgesellschaften fiktive Vollkooperationen macht.

1.5.2 Zusätzlicher Verwaltungsaufwand

Die Kooperation wird über eine zusätzliche wirtschaftliche Einheit mit eigenem Jahresabschluss abgewickelt. Dieser Betrieb als Organisationseinheit verursacht Kosten für Buchführung, Kontoführung, Zahlungsverkehr und Abrechnung. Der Verwaltungsaufwand im Einzelbetrieb reduziert sich allerdings bei effizienten und schlanken Abrechnungsstrukturen deutlich.

1.5.3 Risiko von Ineffizienz

Durch die Trennung von Einzelunternehmen und Dienstleistungsgesellschaft können einige spürbare Vorteile für die Kooperationsbetriebe entstehen. In der Praxis ist allerdings immer wieder auch das Entstehen von Ineffizienz durch eine vergrößerte räumliche Distanz der Betriebe zu beobachten. Anders als im Einzelunternehmen werden in Dienstleistungsgesellschaften häufiger Reparaturen und Wartungen von Dienstleistern durchgeführt. Auch werden öfter Ersatzinvestitionen vorgezogen und häufiger als im Einzelunternehmen fremdfinanziert, auch um internen Konflikten beim Maschineneinsatz bei knappen Kapazitäten aus dem Weg zu gehen.

1.6 Wirtschaftliche Effekte der Zusammenarbeit anhand eines Beispiels

Eingeschränkte Arbeitskräfteverfügbarkeit, steigende Maschinenkosten und ein hoher Druck auf dem Flächenmarkt beschäftigten drei benachbarte Betriebe. Die Betriebe arbeiten an verschiedenen Stellen bereits lose im Rahmen von Nachbarschaftshilfe zusammen. Die Betriebe wollen die Zusammenarbeit intensivieren.

Betrieb A: Ackerbaubetrieb mit Sauenhaltung mit einem hohen Leistungsniveau in der Ferkelerzeugung. Der Ackerbau wird von einem Mitarbeiter zusammen mit Aushilfen erledigt, der Drusch ist an einen Lohnunternehmer ausgelagert. Der Betrieb pauschaliert.

Betrieb B: Ein junger, gut ausgebildeter Landwirt hat den Betrieb gerade übernommen. Da er vor der Hofübergabe als Pflanzenbauberater tätig war, nimmt er für seine Arbeitskraft einen Lohnansatz von 40.000 € an. Der Betrieb ist eigenmechanisiert, der Maschinenpark ist technisch veraltet. Der Betriebsleiter würde gern die Nachfolge für den Verwalter auf Betrieb C antreten.

Betrieb C: Ein verwaltergeführter Betrieb mit umfangreichem Gebäudebestand und einem größeren attraktiven Pachtvertrag, welcher eine Nutzungsüberlassung an eine Gesellschaft verbietet. Der Betrieb ist arbeitswirtschaftlich sehr gut organisiert, der Verwalter plant in zwei Jahren in Rente zu gehen. Die wirtschaftliche Eigenständigkeit und weitreichende Selbstbestimmung liegt der Familie sehr am Herzen.

Die betriebswirtschaftliche Analyse ergibt, dass durch die Kooperation gerade für die kleinen Betriebe A und B erheblich Kosten eingespart werden können. Eine Teilbetriebsgemeinschaft, innerhalb der

die Flächen gemeinsam in einem Betrieb bewirtschaftet werden können, ist nicht möglich (Pauschalierung, keine Nutzungsüberlassung von Pachtflächen) und nicht gewünscht. Die Betriebe wollen die Arbeitswirtschaft gern zentral aus einer Hand bewirtschaften und erarbeiten ein Personal- und Mechanisierungskonzept. Durch die Zusammenarbeit lassen sich gegenüber der Ausgangssituation die Gesamtkosten der Arbeitserledigung von 375.970 € auf 329.215 € reduzieren. Und das trotz der zu erwartenden Zusatzkosten in Höhe von jährlich etwa 10.000 € für Jahresabschluss und Abrechnung.

	Betrieb A	Betrieb B	Betrieb C	Summe/ Mittelwert	ADG
Fläche	140 ha	65 ha	360 ha	565 ha	565 ha
Maschinenzeitwert je ha	1.500 €/ha	1.400 €/ha	1.450 €/ha	1.457 €/ha	1.400 €/ha
Personalaufwand (fremd)	-30.000		-75.000	-105.000	-115.000
Lohnansatz	-10.000	-40.000		-50.000	-10.000
Berufsgenossenschaft	-1.120	-520	-2.880	-4.520	-4.520
Abschreibung Maschinen	-16.800	-7.280	-52.200	-76.280	-71.190
Lohnarbeit/Maschinenmiete (Saldo)	-12.000	3.500	1.500	-7.000	2.000
Maschinenunterhaltung	-10.500	-5.850	-23.400	-39.750	-32.000
Treibstoffe, Schmierstoffe, Agrardieselerstattung	-13.300	-6.175	-34.200	-53.675	-53.675
Maschinenversicherung	-2.100	-975	-5.400	-8.475	-7.500
Unterhaltung, AfA, Steuer, Versicherungen Betrieb	-1.680	-1.300	-3.600	-6.580	-3.600
Zinsansatz Maschinenkapital	-6.300	-2.730	-15.660	-24.690	-23.730
Zusätzlicher Verwaltungsaufwand				–	-10.000
Summe Kosten	-103.800	-61.330	-210.840	-375.970	-329.215
Kosten je ha	-741	-944	-586	-665	-583

Der wirtschaftliche Nutzen, der sich dabei für die Betriebe ergibt, ist unterschiedlich verteilt. Für den Betrieb C liegt der Vorteil vor allem in der Möglichkeit, mit dem Betriebsleiter B einen sehr qualifizierten Verwalter zu gewinnen.

	Betrieb A	Betrieb B	Betrieb C	Summe/ Mittelwert	ADG	Betrieb A	Betrieb B	Betrieb C	Gesamteinsparung
Fläche	140 ha	65 ha	360 ha	565 ha	565 ha	140 ha	65 ha	360 ha	565 ha
Maschinenzeitwert je ha	1.500 €/ha	1.400 €/ha	1.450 €/ha	1.457 €/ha	1.400 €/ha				
Personalaufwand (fremd)	-30.000		-75.000	-105.000	-115.000				10.000
Lohnansatz	-10.000	-40.000		-50.000	-10.000				-40.000
Berufsgenossenschaft	-1.120	-520	-2.880	-4.520	-4.520				
Abschreibung Maschinen	-16.800	-7.280	-52.200	-76.280	-71.190				-5.090
Lohnarbeit/Maschinenmiete (Saldo)	-12.000	3.500	1.500	-7.000	2.000	-81.575	-37.874	-209.765	
Maschinenunterhaltung	-10.500	-5.850	-23.400	-39.750	-32.000				
Treibstoffe, Schmierstoffe, Agrardieselerstattung Maschinenversicherung	-13.300	-6.175	-34.200	-53.675	-53.675				
Unterhaltung, AfA, Steuer, Versicherungen Betrieb	-2.100	-975	-5.400	-8.475	-7.500				
Zinsansatz Maschinenkapital	-1.680	-1.300	-3.600	-6.580	-3.600				
Zusätzlicher Verwaltungsaufwand	-6.300	-2.730	-15.660	-24.690	-23.730				-960
				-	-10.000				10.000
Summe Kosten	-103.800	-61.330	-210.840	-375.970	-329.215	-81.575	-37.874	-209.765	-26.050
Kosten je ha	-741	-944	-586	-665	-583	-583	-583	-583	-46
Einsparung						22.225	23.456	1.075	

II. Recht

Auch zur Dienstleistungsgesellschaft und Lohnunternehmen wird beispielhaft auf wichtige Gesichtspunkte hingewiesen, ohne dass damit eine vollständige oder für die konkrete Gestaltung ausreichende Aufführung erfolgen kann. Dies sollte stets in individuellen Abwägungen mit Beratern der hier angesprochenen Bereiche Betriebswirtschaft, Recht, Steuern erfolgen.

2.1 In Betracht kommende Kooperationsformen

Denkbar sind hier insbesondere die Rechtsformen der

- GbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts)
- OHG (offene Handelsgesellschaft)
- KG (Kommanditgesellschaft)
- GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
- e. G. (eingetragene Genossenschaft)
- Verein

In der Praxis ist häufig die Gesellschaftsform der GmbH gewählt, so dass sich die folgenden Ausführungen im Zweifel darauf beziehen. Für eine Gegenüberstellung der weiteren Rechtsformen kann die Übersicht in Merkblatt 478 verwendet werden.

Im Vergleich zu anderen Kooperationsformen ist die Dienstleistungsgesellschaft/das Lohnunternehmen durch eine im Vergleich zur Maschinengesellschaft noch weiter gehende Verknüpfung der Partner geprägt, insbesondere durch die Beschäftigung eigener Arbeitskräfte durch das Lohnunternehmen. Daneben ist auch der Gesichtspunkt einer (auch möglicherweise später erfolgenden) Erbringung von Dienstleistungen an Dritte außerhalb des Kreises der Partner zu berücksichtigen.

2.2 Zivil- und gesellschaftsrechtliche Besonderheiten

Die notwendigen Regelungen zu Fragen der Aufteilung von Leistungen, Kosten und Einsatzplanung wurden bereits im DLG-Merkblatt zur Maschinengesellschaft ausgeführt. Im Gesellschaftsvertrag sind verbindliche Regeln für die Behandlung von Problemen zu vereinbaren und hinreichend zu dokumentieren, damit diese schneller und praktikabler gelöst werden können.

Wichtig: In Bezug auf die Rechtsform der GmbH sei nochmals auf die Pflicht zur notariellen Beurkundung bei Änderungen des Gesellschaftsvertrags hingewiesen. Deshalb sollte man die Regelungen im Vertrag so gestalten, dass ständige Vertragsänderungen vermieden werden können.

2.2.1 Fragen des Arbeitsrechts (Leiharbeit, Arbeitsschutz bei Unfällen)

Aufgrund der möglichen Beschäftigung von Arbeitskräften ist vor allem auf die entsprechenden Regelungen hierzu zu verweisen. Das beginnt damit, die Leitlinien und Weisungskompetenz für die Mitarbeiter klar zu regeln. Es muss zudem sichergestellt werden, dass die Gesellschaft allen sozial- und rentenversicherungsrechtlichen Anforderungen genügt. Bei geringem operativem Geschäft im Auftrag Dritter (außerhalb der Partner) kann ein Teil der Aufgaben gut von der jeweiligen Steuerberatung erledigt werden. Ansonsten ist hier auf eine qualifizierte Bürobesezung zu achten.

Soweit Arbeitskräfte nicht nur in der Dienstleistungsgesellschaft angestellt sind, sondern auch im Partnerbetrieb, ist der rechtliche Rahmen für eine Arbeitnehmerüberlassung zu beachten. Es gilt grundsätzlich, dass der Arbeitnehmer dem Entleiher nur vorübergehend überlassen werden darf. Das Gesetz schreibt hier eine Höchstüberlassungsdauer von 18 Monaten vor. Ein Verstoß gegen diese Vorgabe wird als Ordnungswidrigkeit gewertet und kann ein Bußgeld von bis zu 30.000 Euro nach sich ziehen. Allgemeine Vorgaben für eine erste Orientierung finden sich im Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) sowie unter www.arbeitsagentur.de.

Die Arbeitnehmerüberlassung ist auch grundsätzlich erlaubnispflichtig, so dass stets zu prüfen ist, welche Vorgaben im Einzelfall gegeben sind. In diesem Zusammenhang ist auch - je nachdem, wer Arbeitgeber ist - auf entsprechende Absicherung gegen Berufsunfälle und Erfüllung aller Meldepflichten zu achten.

2.2.2 Fragen der Absicherung

Neben den bereits bei der Maschinengesellschaft (Merkblatt 479) behandelten Themen

- Versicherungen,
- Wartung,
- Ersatz (sowohl kurz- wie langfristig),

ist auch darauf zu achten, dass das Lohnunternehmen bei Fehlern auch haftet, und dementsprechend zu versichern ist. Das ist umso wichtiger, soweit auch für Dritte gearbeitet wird. Spätestens dann sollte eine professionelle Vertragsgestaltung mit AGB für die Regelung aller Fragen rund um die Erbringung der Leistungen erwogen werden.

Besonderes Augenmerk gilt in diesem Zusammenhang für die Absicherung des Geschäftsführers in der GmbH in Form einer sog. D&O-Versicherung. Diese tritt auch bei Vermögensschäden, die den Gesellschaftern durch fehlerhafte Handlungen des Geschäftsführers entstehen, ein und schützt so den Geschäftsführer selbst vor Ansprüchen der Gesellschafter.

Auch hier ist auf eine professionelle Beratung zu achten, da der Umfang der Versicherungen sehr unterschiedlich sein kann und sich zunächst oft nicht mit den Erwartungen der Partner deckt. Das bezieht sich z. B. auch auf die Frage, ob Schäden aus einer verspäteten Insolvenzantragstellung mit-erfasst sind oder nicht.

2.2.3 Haftung für Cross-Compliance-Verstöße sowie Verteilung im Innenverhältnis

Ein besonderes Augenmerk sollte auch auf die Frage der Haftung der Gesellschaft bei Cross-Compliance-Verstößen gelegt werden. Hier steht zunächst die Vermeidung des Risikos einer Kürzung bei den Partnerbetrieben im Vordergrund.

Grundsätzlich wird derzeit das Risiko für einen Verstoß gegen Cross-Compliance-Regelungen bei Verstößen durch die Dienstleistungsgesellschaft beim Auftraggeber gesehen, sofern sie auf Flächen des Auftraggebers stattfinden. Eine Kürzung bei Verstößen der Dienstleistungsgesellschaft auf den Flächen Dritter sollten aber sanktionsfrei bleiben (vgl. VG Lüneburg, 17.02.2021 – 1 A 165/19). Trotzdem sollte im Gesellschaftsvertrag geregelt sein, wie mögliche Kürzungen und Strafzahlungen unter den Partnern behandelt und zugerechnet werden.

III. Steuern

Die an dieser Stelle erläuterten steuerlichen Aspekte können nur als ein Hinweis auf wenige grundsätzliche Punkte der überaus vielschichtigen und sehr komplexen steuerlichen Themen gesehen werden.

1. Steuerliche Einordnung

Dienstleistungsgesellschaften und Lohnunternehmen in der Landwirtschaft werden in der Regel als Personengesellschaften (z. B. GbR, KG, OHG) oder als Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH) geführt. Ertragsteuerlich erzielen Dienstleistungsgesellschaften und Lohnunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei der Besteuerung ist zwischen den beiden Gesellschaftsformen zu unterscheiden.

1.1 Personengesellschaften

Eine Personengesellschaft ist Steuersubjekt nur für Gewerbe- und Umsatzsteuer. Die Einkommensbesteuerung erfolgt hingegen auf Ebene der einzelnen Mitunternehmer nach deren individuellen Steuersätzen. Die Gewinnanteile werden dabei auf der Ebene der Mitunternehmerschaft einheitlich ermittelt und für den einzelnen Mitunternehmer gesondert festgestellt. In die Ermittlung des Ergebnisanteils

werden neben dem Anteil aus der Gesamthandsbilanz auch die Ergebnisse aus den Sonder- und Ergänzungsbilanzen der einzelnen Gesellschafter einbezogen.

Die von der Gesellschaft zu zahlende Gewerbesteuer mindert den auf die Gesellschafter entfallenden Gewinnanteil nicht, wird aber anteilig bei den Gesellschaftern auf die Einkommensteuer angerechnet, allerdings nur bis zu einem Hebesatz von 400 v.H. Die Besteuerung des Gewinnanteils erfolgt unabhängig davon ob der Gewinn an den Gesellschafter ausgeschüttet wurde oder in der Gesellschaft verbleibt (Transparenzprinzip). Wichtig ist deshalb, im Gesellschaftsvertrag eine Regelung aufzunehmen, die mindestens die Entnahme von Beträgen, die aus der Steuerbelastung der Beteiligung entstehen ermöglicht. Sollten Verluste angefallen sein, führen diese dann grundsätzlich zu Steuerentlastung auf Gesellschafterebene. Ausnahmen bei der Verlustverrechnung gibt es unter bestimmten Bedingungen bei einer KG.

Beteiligt sich ein landwirtschaftliches Unternehmen in Form einer Personengesellschaft (z. B. GbR) direkt an einer gewerblichen Dienstleistungsgesellschaft oder Lohnunternehmen, dann werden die bisher landwirtschaftlichen Einkünfte insgesamt zu gewerblichen Einkünften („Abfärbetheorie“). Verhindert werden kann dies, wenn nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter einzeln jeder für sich an dem gewerblichen Lohnunternehmen beteiligt sind.

1.2 Kapitalgesellschaften

Vollständig anders erfolgt die Besteuerung bei Kapitalgesellschaften. Die Kapitalgesellschaft unterliegt als Unternehmen und als Unternehmer (Gesellschafter) dem Trennungsprinzip. Das bedeutet, die Steuern, die für das Unternehmen anfallen, sind von den Steuern, die auf den einzelnen Unternehmer anfallen, getrennt.

Die Körperschaft selbst ist Steuersubjekt für alle Steuerarten, als Ertragssteuern die Körperschaft- und Gewerbesteuer, sowie die Umsatzsteuer. Die Ertragssteuerbelastung ist mit rund 30% (Körperschaftssteuer 15% zzgl. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer ca. 13–15% je nach Hebesatz der Gemeinde) in der Regel günstiger als die individuelle Besteuerung bei Personengesellschaften und unterliegt auch nicht der Progression wie beim Einkommensteuertarif. Dies wirkt sich insbesondere dann positiv auf die Liquidität aus, wenn Gewinne für zukünftige Investitionen thesauriert werden sollen.

Auf der anderen Seite können Verluste nur auf Ebene der Gesellschaft mit Gewinnen aus dem Vorjahr oder in den Folgejahren verrechnet werden. Werden aber Gewinne an die Gesellschafter ausgeschüttet kommt es durch die Besteuerung der Dividenden auf der Ebene der Anteilseigner zu einer Gesamtsteuerbelastung über beide Ebenen von fast 50%, die damit die Steuerbelastung bei Einzelunternehmern oder Gesellschaftern bei Personengesellschaften übersteigt.

An einer Körperschaft kann eine Personengesellschaft mit landwirtschaftlichen Einkünften direkt als Gesellschafter beteiligt sein. Hier kommt es grundsätzlich nicht zur Abfärbung.

Eine Besonderheit stellt die sogenannte Betriebsaufspaltung dar, die oft erst nach Jahren entdeckt wird. Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Rechtsträger (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage einer Kapitalgesellschaft (Betriebsgesellschaft) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und beide Rechtsträger von derselben Person oder Personengruppe beherrscht werden (personelle Verflechtung), mit der Folge, dass die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung gewerbliche Einkünfte sind. Überlässt also eine mehrheitlich an der Kapitalgesellschaft beteiligte landwirtschaftliche

GbR (Besitz-PersG) eine Maschinenhalle an die Dienstleistungs-GmbH (Betriebs-KapG) dann führt dies zu gewerblichen Einkünften und zu einer gewerblichen Abfärbung der bisher landwirtschaftlichen GbR. Dies sollte und kann durch eine entsprechende Gestaltung bei der Gründung verhindert werden.

Das Wirtschaftsjahr kann für Dienstleistungsgesellschaften und Lohnunternehmen soweit es sich um Personenhandelsgesellschaften (z. B. OHG, KG) oder Kapitalgesellschaften im Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung frei vereinbart werden. Es bietet sich dabei aus Gründen der Abstimmung und ggf. für Zwecke der Konsolidierung von Jahresabschlüssen an, den gleichen Zeitraum wie das landwirtschaftliche Wirtschaftsjahr (i. d. R. 1.7.–30.6.) zu wählen. Bei der Rechtsform der GbR ist dies beim Finanzamt gesondert zu beantragen. Anders als bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, bei denen das Wirtschaftsjahresergebnis monatsanteilig auf die betroffenen Kalenderjahre aufgeteilt wird, werden bei vorliegenden Einkünften aus Gewerbebetrieb diese vollständig dem Kalenderjahr zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Umsatzsteuerlich unterliegt die Gesellschaft als Unternehmer den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes. Eine Pauschalierung wie bei landwirtschaftlichen Unternehmen ist nicht möglich.

2. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Gründung

Bei der Gründung einer Dienstleistungsgesellschaft werden in der Regel keine Betriebe oder Teilbetriebe in die neu zu gründende Gesellschaft eingebracht, sondern meist nur ein Teil der Maschinen aus den beteiligten Betrieben übernommen, die in das Konzept der neuen Organisationseinheit passen. Wenn möglich, sollen die Maschinen zu Buchwerten in die Gesellschaft überführt werden. Dies ist bei der Beteiligung von landwirtschaftlichen Einzelunternehmern auch möglich. Sinnvoll ist dabei der Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz mit den Verkehrswerten und einem negativen Korrekturposten in Höhe der stillen Reserven in der Ergänzungsbilanz des Einbringenden. Dadurch werden die stillen Reserven weiterhin dem entsprechenden Gesellschafter zugeordnet. Damit die Überführung zu Buchwerten erfolgt, ist bei der Einbuchung der Wirtschaftsgüter zumindest ein Teil des Wertes auf dem Kapitalkonto zu buchen (i. d. R. KapKto I), ansonsten kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven.

Die in den einzelnen Betrieben nicht mehr benötigten Maschinen werden durch diese meist verkauft. Dabei entstehen regelmäßig zum Teil erhebliche Buchgewinne. Die gewonnene Liquidität kann ggf. als Einlage oder Darlehen der Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden. Eine Kompensation der Buchgewinne mit Sonderabschreibungen auf Ebene der Dienstleistungsgesellschaft oder Lohnunternehmen gestaltet sich oft schwierig (wegen der beschriebenen unterschiedlichen Zuordnung der Ergebnisse auf die Kalenderjahre).

Eine steuerneutrale Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer Personengesellschaft in die Dienstleistungsgesellschaft oder Lohnunternehmen ist nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht möglich. Hier wird die Übertragung durch einen Verkauf mit Aufdeckung der stillen Reserven bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern vollzogen.

Umsatzsteuerlich stellen die Überführung der Wirtschaftsgüter ein Leistungsaustausch dar, der der Umsatzsteuer unterliegt. Die Gesellschafter haben dem Lohnunternehmen eine ordnungsgemäße Rechnung zu stellen, mit dem Nettoentgelt, dem anzuwendenden Steuersatz (Pauschalsteuersatz oder

voller Steuersatz), dem Steuerbetrag, dem Bruttobetrag und alle weiteren notwendigen Angaben einer Rechnung. Die Gesellschaft kann die Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen.

Wird die Dienstleistungsgesellschaft als Kapitalgesellschaft betrieben ist eine steuerneutrale Überführung von Maschinen und anderen Wirtschaftsgütern nicht möglich. Die von der Gesellschaft zu übernehmenden Maschinen und Geräte werden i. d. R. an diese wie an einen fremden Dritten veräußert und dann dort mit den Kaufpreisen aktiviert und entsprechend über die verbleibende Nutzungsdauer abgeschrieben. Um eine Zusammenballung bei der Realisierung der stillen Reserven durch den Verkauf an die Gesellschaft und dem Abverkauf der nicht mehr benötigten Maschinen zu vermeiden, kann ggf. ein Teil der Maschinen zunächst an die Gesellschaft vermietet werden.

Nachteilig im Zuge der Gründung der Dienstleistungsgesellschaft sind die entstehenden Buchgewinne durch die Übertragung aus den beteiligten landwirtschaftlichen Betrieben. Diese können auch nicht mit etwaigen Sonderabschreibungen durch die Kapitalgesellschaft kompensiert werden, da die Kapitalgesellschaft selbst das Steuersubjekt ist und anfallende Verluste in der Gesellschaft „gefangen“ sind.

3. Ergebnisermittlung und -verteilung auf die Gesellschafter

Bei den Ausführungen soll sich im Folgenden auf die Darstellung bei der Kapitalgesellschaft beschränkt werden. Für die Behandlung bei Personengesellschaften wird auf die Ausführungen im Merkblatt 479 unter Punkt III 1.3 zu den Maschinengesellschaften verwiesen.

Anders als eine Personengesellschaft gibt es bei einer Körperschaft weder Sonder- noch Ergänzungsbilanzen und auch keinen Privatbereich, also keine Privatentnahmen oder -einlagen. Die Arbeitsleistung der Gesellschafter wird, soweit sie gesondert vergütet werden soll, wie bei jedem Arbeitnehmer als Lohn abgegolten. Für die Überlassung von Wirtschaftsgütern durch Gesellschafter wird eine Miete berechnet und für die Darlehensgewährung sind Zinsen zu zahlen. Diese Aufwendungen mindern das Ergebnis der Gesellschaft genau wie Leistungen, die von fremden Dritten eingekauft werden.

Die Leistungen sind zu fremdüblichen Bedingungen abzurechnen, da es sonst zu verdeckten Gewinnausschüttungen mit steuerlich nachteiligen Folgen kommen kann. Das Ergebnis wird auf Ebene der Gesellschaft ermittelt und durch sie als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterworfen. Die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags erfolgt wie bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, jedoch wird kein Freibetrag von 24.500 € berücksichtigt. Außerdem wird die Gewerbesteuer nicht angerechnet und führt damit zu einer endgültigen Belastung. Steuerschuldner sowohl für die Körperschaft- als auch Gewerbesteuer ist die Körperschaft.

Solange das Ergebnis in der Ebene der Gesellschaft verbleibt, gibt es keinerlei steuerliche Auswirkung für die Gesellschafter. Für eine Ausschüttung des Ergebnisses an die Gesellschafter bedarf es eines Gesellschafterbeschlusses. Die Ausschüttung erfolgt grundsätzlich entsprechend der Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft.

In den meisten Fällen werden sich die Anteile an der Dienstleistungsgesellschaft im Betriebsvermögen der beteiligten landwirtschaftlichen Betriebe befinden und es kommt bei einer Ausschüttung zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, wonach 40% der Ausschüttungsbeträge steuerfrei bleiben. Dabei wird die bei der Ausschüttung einbehaltene Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% zzgl. Solidaritätszuschlag im Rahmen der Veranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet.

Bei der Umsatzsteuer ist die Dienstleistungsgesellschaft oder Lohnunternehmen unabhängig von der Rechtsform ein eigenständiges Steuersubjekt und hat die laufenden steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Ein Unterschied zwischen den Rechtsformen ist die umsatzsteuerliche Behandlung der Tätigkeitsvergütung für konkrete Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft. Diese Leistung hat der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft mit der geltenden Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Im Bezug zur Kapitalgesellschaft ist dies Lohn und kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch.

4. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten beim Ausscheiden eines Kooperationspartners

Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft stellt sich bei den Rechtsformen (PersG und KapG) unterschiedlich dar.

4.1 Ausscheiden aus einer Personengesellschaft

Das Ausscheiden aus einer Personengesellschaft kann erfolgen, indem der Ausscheidende seinen Gesellschaftersanteil an neu hinzutretende oder einen bestehenden Gesellschafter verkauft oder eine Abfindung erhält. Oder er scheidet durch Realteilung, also gegen Übernahme von Wirtschaftsgütern aus.

Beim Verkauf und auch bei der Abfindung des Gesellschaftersanteils ermittelt sich das Veräußerungsergebnis aus dem Unterschied zwischen Verkaufspreis und der Summe der Kapitalkonten in der Gesamthandsbilanz und Ergänzungsbilanz. So gesehen verkauft der Gesellschafter seinen ideellen Anteil von jedem Wirtschaftsgut aus den Gesellschaftsvermögen. Dieser Gewinn kann bei einer Betriebsaufgabe, wenn sämtliche stille Reserven, also auch die aus einem eventuellen Sonderbetriebsvermögen durch Verkauf oder Überführen ins Privatvermögen aufgedeckt werden, nach der $\frac{1}{5}$ Regelung begünstigt oder, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat, ermäßigt besteuert werden. Ansonsten ist der Veräußerungsgewinn wie ein laufender Gewinn zu versteuern.

Beim Ausscheiden eines Gesellschafters im Rahmen einer Realteilung erhält der scheidende Gesellschafter Wirtschaftsgüter wie Maschinen und Geräte aber auch Forderungen und Verbindlichkeiten (z. B. Maschinenfinanzierungen) in Höhe seines Abfindungsanspruches, die er in einen Betrieb überführt und dort weiterhin nutzt. In diesem Fall werden die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter fortgeführt und es kommt nicht zur Gewinnrealisation im Rahmen des Ausscheidens. Jedoch sind Sperrfristen zu beachten, innerhalb derer einzelne übernommene Wirtschaftsgüter nicht veräußert werden dürfen, da es ansonsten nachträglich zur Aufdeckung der übertragenen stillen Reserven kommt.

Die Übertragung der Wirtschaftsgüter im Rahmen der Realteilung ist umsatzsteuerlich ein steuerpflichtiger Umsatz, genau wie bei einem normalen Verkauf.

4.2 Ausscheiden aus einer Kapitalgesellschaft

Anders verhält es sich bei dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Kapitalgesellschaft. Bei den Ausführungen zum Ausscheiden und Liquidation wird davon ausgegangen, dass die Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird.

Auf Grund der eigenen Rechtspersönlichkeit hat das Ausscheiden eines Gesellschafters keinen Einfluss auf den Fortbestand der Gesellschaft. Das sich ergebende Veräußerungsergebnis ist nicht

abhängig von einem anteiligen Kapitalkonto oder ähnlichen Werten innerhalb der Gesellschaft. Auch bei einer Kapitalgesellschaft kann der Gesellschafter seinen Anteil an einen neuen hinzutretenden Gesellschafter oder an den oder die verbleibenden Gesellschafter oder auch die Gesellschaft selbst verkaufen. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich indem von dem Veräußerungserlös der Buchwert, der überwiegend den Kosten für die Anschaffung der Anteile (z. B. Einzahlung Stammkapital, Einzahlung in die Kapitalrücklage oder auch der Kaufpreis für den Erwerb der Anteile) entspricht, abgezogen wird. Bei der Besteuerung ist das Teileinkünfteverfahren anzuwenden, d.h. letztendlich sind 40% des Veräußerungsgewinns steuerfrei und die verbleibenden 60% unterliegen der individuellen Einkommensteuer.

Der Vorgang unterliegt nicht der Umsatzsteuer, da die Übertragung von Gesellschaftsanteilen umsatzsteuerbefreit ist.

5. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Beendigung/Liquidation

Eine Dienstleistungsgesellschaft oder Lohnunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft endet, wenn die Gesellschafter bis auf einen aus der Gesellschaft ausscheiden, der dann das Unternehmen in der Form eines Einzelunternehmens weiterführt (sog. Anwachsung). Die Besteuerung der ausscheidenden Gesellschafter ist unter Punkt 4.1 beschrieben.

Als weitere Variante der Beendigung der Gesellschaft ist die Realteilung des Lohnunternehmens möglich. Dabei teilen die Gesellschafter das Gesamthandvermögen unter sich auf und die Übernehmer können die Wirtschaftsgüter im Einzelunternehmen weiter nutzen oder in eine andere Gesellschaft einbringen. Dabei sind die Buchwerte fortzuführen und eine Versteuerung der stillen Reserven kann verhindert werden.

Weiterhin können die Gesellschafter die Liquidation der Dienstleistungsgesellschaft beschließen. Dann würde das Gesamthandvermögen veräußert, Forderungen eingezogen und die Verbindlichkeiten bedient. Das verbleibende (Bar-) Vermögen wird entsprechend der Beteiligungen an die Gesellschafter verteilt. Sofern kein Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist oder die stillen Reserven daraus durch Überführung in das Privatvermögen oder Veräußerung aufgelöst werden, liegt eine Betriebsaufgabe auch im steuerlichen Sinne vor, mit der Möglichkeit der ermäßigten Besteuerung.

Umsatzsteuerlich ist weder die Anwachsung noch die Liquidation relevant. Bei der Realteilung führen die Übertragungen der Wirtschaftsgüter, wie weiter oben beschrieben, zu einem umsatzsteuerpflichtigen Vorgang. Wenn es sich aber um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen handeln sollte, wäre der Vorgang nicht umsatzsteuerbar.

Eine Beendigung einer Dienstleistungsgesellschaft oder Lohnunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft erfolgt durch Auflösungsbeschluss der Gesellschafterversammlung. Danach tritt die Kapitalgesellschaft in das Abwicklungsverfahren ein. Dies bedeutet, dass die werbende Tätigkeit der Gesellschaft eingestellt wird. Die laufenden Geschäfte werden beendet. Im Rahmen der Abwicklung sind nunmehr die Forderungen der Kapitalgesellschaft einzuziehen, die Gesellschaftsverbindlichkeiten zu erfüllen, das Vermögen zu versilbern und das verbleibende Vermögen an die Gesellschafter zu verteilen.

Bei der Berechnung des Liquidationsgewinns handelt es sich um eine besondere Art der Gewinnermittlung, durch die eine vollständige Erfassung der Gewinne zum Zweck der Besteuerung im Rahmen der Abwicklung gewährleistet werden soll. Die Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter wird wie

eine Vollausschüttung behandelt. Der Liquidationsgewinn ergibt sich durch Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens. Der Abwicklungsgewinn enthält insbesondere aufgedeckte stille Reserven sowie die Gewinne aus der Zeit seit der Auflösung.

Der gesamte Liquidationserlös ist als Betriebseinnahme zu erfassen. Der Buchwert der Beteiligung ist gegenzurechnen. Die danach verbleibenden Einkünfte unterliegen dem Teileinkünfteverfahren, sind also zu 40% steuerfrei.

Die Aufgabe oder Veräußerung einer 100%-Beteiligung ist einer Betriebsaufgabe gleichgestellt und kann ebenfalls nach der $\frac{1}{5}$ Regelung oder ermäßigt besteuert werden. Umsatzsteuerlich sind diese Vorgänge unbeachtlich.

DLG-ANERKANNT. Qualität für die Praxis geprüft.



GESAMT-PRÜFUNG
HERSTELLER
PRODUKT
DLG-Prüfbericht 0000

Erst informieren, dann investieren!

4.000 Prüfberichte online unter www.DLG-Test.de

www.DLG.org



DLG-Merkblätter. Wissen für die Praxis.

- DLG-Merkblätter 478, 479, 481, 482
Kooperationen in der Landwirtschaft
- DLG-Merkblatt 469
Wie plane ich in der Praxis richtig mit der Struktur der Betriebszweiganalyse (BZA)?
- DLG-Merkblatt 447
Digitalisierung in der Landwirtschaft
- DLG-Merkblatt 446
Investitionsrechnung in der Landwirtschaft
- DLG-Merkblatt 434
Mehrgefahrenversicherungen in der Landwirtschaft
- DLG-Merkblatt 429
Vorsicht Umsatzsteuer
- DLG-Merkblatt 428
Digitalisierung 4.0 für das landwirtschaftliche Büro
- DLG-Merkblatt 423
Veränderungen in ländlichen Räumen aktiv gestalten
- DLG-Merkblatt 421
Einheitsbedingungen im deutschen Getreidehandel
- DLG-Merkblatt 412
Nutzung der Buchhaltung zur optimalen Betriebsführung
- DLG-Merkblatt 411
Milchpreisabsicherung an der Warenterminbörse
- DLG-Merkblatt 402
Betriebsübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge
- DLG-Merkblatt 394
Sachversicherungen in der Landwirtschaft
- DLG-Merkblatt 393
Rating in der Landwirtschaft

Download unter www.DLG.org/Merkblaetter



DLG e.V.
Mitgliederservice
Eschborner Landstraße 122 • 60489 Frankfurt am Main
Deutschland
Tel. +49 69 24788-205 • Fax +49 69 24788-124
Info@DLG.org • www.DLG.org