

## Rechtsprechung\*

### Die Ehegatteninnengesellschaft in der Landwirtschaft

#### Leitsätze des Autors

Überlässt ein Ehegatte dem anderen, der im Außenverhältnis als alleiniger Betriebsinhaber auftritt, zur gemeinsamen Zweckverfolgung einen erheblichen Teil der von diesem bewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Flächen, kann sich daraus auch ohne ausformulierten Gesellschaftsvertrag eine steuerliche Mitunternehmerschaft ergeben. Für die Ehegatteninnengesellschaft genügt aber weder ein gegenseitiger Leistungsaustausch noch bloß familiärer Beistand, es kommt auf partnerschaftliches Zusammenwirken auf unternehmerischer Grundlage an. Ergibt sich aus den Umständen, dass jeder Ehegatte einen eigenen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, liegt im Regelfall keine Ehegatteninnengesellschaft vor.

*BFH, Urteil vom 16.5.2018 – VI R 45/16\**

#### Der Sachverhalt

Die klagenden Ehegatten wehren sich gegen Feststellungsbescheide, mit denen sie als Gesellschafter einer Ehegatteninnengesellschaft behandelt werden sollten. Der Ehemann erstellte als Landwirt Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich. Er war alleiniger Eigentümer von ca. 51 ha landwirtschaftlicher Flächen und bewirtschaftete außerdem ca. 10 ha im (ehelichen) Miteigentum stehende landwirtschaftliche Flächen sowie ca. 13 ha landwirtschaftliche Pachtflächen; außerdem waren ihm ca. 2 ha Hof- und Gebäudefläche zuzurechnen. Die Ehefrau war Alleineigentümerin von ca. 18 ha forstwirtschaftlichen Flächen, für die sie Einnahmenüberschussrechnungen nach § 4 Abs. 3 EStG erstellte. Die Landwirtschaft wurde im Außenverhältnis nur vom Ehemann betrieben, bei der Forstwirtschaft soll im Außenverhältnis nur die Ehefrau aufgetreten sein. Die Ehefrau soll die gesamte Büroarbeit erledigt und auch im Stall gearbeitet haben. Der Ehemann soll auch in der Forstwirtschaft tätig geworden sein und auch einzelne durch die Forstwirtschaft veranlasste Betriebsausgaben finanziert haben.

Die Klage gegen die Feststellungsbescheide blieb erfolglos. Das FG schloss sich der Beurteilung des verklagten Finanzamts zur Ehegatteninnengesellschaft an. Unter Berücksichtigung der forstwirtschaftlichen Flächen der Ehefrau sei davon auszugehen, dass der Ehefrau ein erheblicher Teil des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes gehöre, außerdem hätten beide Eheleute gemeinsam in der Land- und Forstwirtschaft gearbeitet.

#### Das Urteil

Die Revision hatte Erfolg, weil der BFH das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen hat. Es könne auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG nicht hinreichend sicher beurteilt werden, ob zwischen den Klägern

eine Mitunternehmerschaft bestand oder ob die Kläger jeweils eigene Unternehmen betrieben.

Unternehmer in der Land- und Forstwirtschaft sei der, dem die Nutzungen des Grund- und Bodens durch Fruchtziehung zustünden, im Regelfall also der Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, falls dieser die Nutzung nicht einem anderen überlassen hat oder mit diesem teilen müsste. Mitunternehmer sei, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft sei oder (ausnahmsweise) aufgrund eines wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses die für die Mitunternehmerschaft wesentlichen Merkmale (Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative) aufweise. Dabei genüge „auch ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis“, es reiche also „eine nach außen nicht in Erscheinung tretende und nicht über Gesamthandsvermögen verfügende Innengesellschaft“.

Bei einer Innengesellschaft zwischen Eheleuten komme es nicht auf den bei Verträgen unter Angehörigen sonst notwendigen Fremdvergleich an: Ein Fremdvergleich könne nicht auf Rechtsverhältnisse angewendet werden, „die durch die äußerlich getroffenen Vereinbarungen gerade verdeckt werden sollen“.

Zur landwirtschaftlichen Ehegatteninnengesellschaft kommt es, wenn „weder ein gegenseitiger Leistungsaustausch noch ein bloßer familiärer Beistand das Verhalten bestimmt, sondern ... ein partnerschaftliches Zusammenwirken auf unternehmerischer Grundlage zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zweckes vorliegt“. Auch nach gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen sei entscheidend, dass die Ehegatten einen gemeinsamen Zweck verfolgten, ein solcher Wille könne stillschweigend zum Ausdruck kommen, dürfe aber nicht „fiktiv unterstellt werden“.

In der Land- und Forstwirtschaft wirke sich die „besondere Funktion des Grund und Bodens“ aus. Dessen Eigentümer werde auch Eigentümer der Früchte, soweit er nicht einem anderen die Aneignung gestattet habe, er sei land- und forstwirtschaftlicher Unternehmer, wenn er ein zur Einkunftserzielung geeignetes land- bzw. forstwirtschaftliches Grundstück „selbst bewirtschaftet oder für sich bewirtschaften lässt“. Dabei vermittele „die gemeinsame Fruchtziehung aus dem selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz ... den Landwirtsehegatten ... Mitunternehmerinitiative und das Mitunternehmerrisiko“.

Vorausgesetzt werden müsse allerdings, dass ein im Außenverhältnis nicht auftretender Ehegatte mehr als „10 % der insgesamt land- und forstwirtschaftlich genutzten Eigentums- und Pachtflächen“ zur gemeinsamen Bewirtschaftung zur Verfügung gestellt hat, wobei unerheblich sei, ob ihm „das Fruchtziehungsrecht an den zur Verfügung gestellten Grundstücken als Alleineigentümer, als Miteigentümer oder als Pächter zusteht“.

Für die „Annahme einer konkludent begründeten Mitunternehmerschaft von Ehegatten“ genüge aber nicht, „dass der eine Ehegatte die in seinem Alleineigentum stehenden land- und forstwirtschaftlichen Flächen zur Bewirtschaftung überlässt, während der andere nur seine Arbeitskraft und Kapitalbeiträge einbringt“, auch nicht, „dass der andere Ehegatte das für eine Bewirtschaftung des Hofes erforderliche Inventar“, eine Hofstelle oder „sonstige Grundstücke, bei denen die Besonderheit

\* Die exklusiv für HLBS-Mitglieder unter [www.hlbs.de](http://www.hlbs.de) im Volltext verfügbaren Entscheidungen sind mit \* gekennzeichnet.

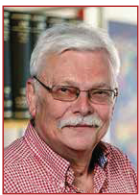
ten der Nutzung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke nicht gegeben“ wären, „zur Verfügung gestellt“ habe.

Im Streitfall war für den BFH entscheidend, dass ungeklärt geblieben war, ob die Ehefrau nicht Inhaberin eines eigenen Forstbetriebs gewesen sei.

Für die Prüfung der 10 %-Grenze für die Erheblichkeit seien ihre forstwirtschaftlichen Flächen zwar zu berücksichtigen, weshalb eine konkludente Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten auch bestehen könne, „wenn sie ausschließlich Forstwirtschaft betreibt oder eine Landwirtschaft mit einem forstwirtschaftlichen Teilbetrieb unterhält“. Denn für die Forstwirtschaft gelte in gleicher Weise „die besondere Bedeutung des Grund und Bodens“ als „tragender Gesichtspunkt für die Annahme einer konkludenten Mitunternehmerschaft“.

Das könne aber nicht gelten, wenn ein Ehegatte die forstwirtschaftlichen Flächen im eigenen Betrieb halte. Das müsse das FG noch prüfen. Würde sich die Annahme eines eigenen Forstbetriebes bestätigen, wäre davon auszugehen, dass die wechselseitige Mitarbeit „nur auf eine rein faktische Bewirtschaftung auf familiärer Grundlage im Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft“ hindeute.

### Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt Dr. Hans-Peter Lange, Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht sowie für Agrarrecht, vereidigter Buchprüfer, Dr. Lange • Brodersen • Dr. Spils ad Wilken Rechtsanwälte • Steuerberater • Wirtschaftsprüfer, Celle, [www.societates.de](http://www.societates.de)

Das Ergebnis des Urteils beruht letztlich auf einer Selbstverständlichkeit: Lässt sich feststellen, dass in der Land- und/oder Forstwirtschaft tätige Eheleute mit jeweils eigenen (oder gepachteten) Flächen eigene Betriebe unterhalten, kann nicht ohne eindeutige anderweitige Regelung von einer Gesellschaft ausgegangen werden. Deshalb musste hier geklärt werden, ob die mindestens partiell auch im Außenverhältnis für den Forstbetrieb agierende Ehefrau alleiniger Inhaber eines forstwirtschaftlichen Betriebes war. Allerdings wäre bei eindeutiger Regelung durchaus eine Gestaltung möglich, die beide Betriebe über eine Ehegatteninnengesellschaft miteinander verbinden würde. Eine solche Regelung gab es hier aber nicht.

Häufiger sind Ehegatteninnengesellschaften in Fällen, in denen der eine Ehegatte eigene Flächen und die des anderen bewirtschaftet, im Außenverhältnis als alleiniger Inhaber des landwirtschaftlichen Betriebs auftritt und der andere Ehegatte nur mehr oder weniger intensiv mitarbeitet.

Zuzustimmen ist der Entscheidung, soweit darauf abgestellt wird, dass es immer darauf ankommen müsse, ob sich im Einzelfall „ein partnerschaftliches Zusammen-

wirken auf unternehmerischer Grundlage zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zweckes“ feststellen lässt. Denn das ist Grundvoraussetzung für die gesellschaftsrechtliche Qualifizierung. Dabei wird die Abgrenzung nicht immer einfach sein, die Finanzverwaltung zieht schematisierende Merkmale vor.

Lässt sich eine konkludent zustande gekommene Innengesellschaft feststellen, kann es immer noch schwierig sein, Feststellungen zur Gewinnbeteiligung zu treffen. Allerdings hat der BGH mit Urteil vom 3.2.2016 – XII ZR 29/13 klargestellt, dass die Regelungen des § 722 Abs. 1 BGB mit der Folge der hälftigen Gewinnzurechnung auf die Eheleute nur in Betracht kommt, wenn sich nicht aus den Umständen Hinweise „auf eine bestimmte Verteilungsabsicht ergeben“. Dabei wird sich sicherlich auf das Verhältnis der jeweiligen Flächen oder das Verhältnis der daraus resultierenden Umsätze abstellen lassen.

Dass der VI. Senat mit dieser Entscheidung für unerheblich halten wollte, ob es sich um eigene oder gepachtete Flächen handelt, muss nicht zweifelsfrei erscheinen. So hat der IV. Senat mit Urteil vom 22.1.2004 – IV R 44/02 ebenfalls auf die „besondere Funktion des Grund und Bodens für die Landwirtschaft“ abgestellt, aber gemeint, diese Bedeutung könne „Pachtflächen nicht zukommen“. Der IV. Senat hat wohl auch im Unterschied zum VI. Senat den Fremdvergleich für erforderlich gehalten, was allerdings nicht überzeugen kann. Denn zwischen fremden Dritten ist eine Konstellation, wie sie typischerweise der Ehegatteninnengesellschaft zugrunde liegt, kaum denkbar.

Zu empfehlen ist in der Praxis in jedem Fall, dass die Eheleute schriftliche Vereinbarungen dazu treffen, welche Regelungen der Nutzung des jeweiligen Eigentums zugrunde liegen sollen. Insbesondere sollte klar zwischen der schlichten Nutzungsüberlassung oder Verpachtung und einer gemeinschaftlichen, wenn auch nur im Innenverhältnis geltenden Bewirtschaftung zu unterscheiden sein. Eine spätere Betriebsprüfung kann sonst zu erheblichen Problemen führen.

## Keine Abfärbung bei Verlusten – Betriebsaufspaltung – Gewinnerzielungsabsicht eines Besitzunternehmens

### Leitsatz

**Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit führen nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR.**

BFH, Urteil vom 12.4.2018 – IV R 5/15

### Der Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsklägerin (K) ist eine GbR. An ihr sowie an der IM-GbR und an der B&S-GmbH sind B und S jeweils zu gleichen Teilen beteiligt. K war Eigentümerin zweier nahezu