

Liebe Leserin, lieber Leser,

Steuerberater führten in den letzten Jahren oftmals erbitterte Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung. Der Grund: Im Rahmen von Betriebsprüfungen versuchen die Finanzbeamten oftmals aus einem landwirtschaftlichen Einzelunternehmen eine GbR „zu machen“. Die Folgen sind schwerwiegend – droht in diesen Fällen doch eine Umqualifizierung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte in gewerbliche. Unser erster Beitrag beschäftigt sich mit dieser Thematik sowie mit möglichen Abwehrstrategien und Gestaltungsmöglichkeiten.



In unserem zweiten Beitrag widmen sich Prof. Lehmann und Prof. Schmidt-De Caluwe der Frage, inwieweit der Erwerb von Anteilen an landwirtschaftlichen Gesellschaften gesetzlich gesteuert werden kann, um unerwünschte Konzentrationsprozesse am landwirtschaftlichen Bodenmarkt verhindern zu können. Der Beitrag, der Auszug aus einem entsprechenden Gutachten des Bundesverbandes der gemeinnützigen Landgesellschaften (BGL) ist, erscheint exklusiv in den Briefen zum Agrarrecht und kommt zu bemerkenswerten Ergebnissen.

Prof. Böhme geht in einem dritten Beitrag auf das 12. Bodenforum vom 20. Januar 2015 in Berlin ein und verdichtet die Beiträge der Referenten auf die wesentlichen Punkte.

Ich wünsche Ihnen eine lohnenswerte Lektüre des vorliegenden Heftes.

Dr. Marcel Gerds,
Steuerberater & Landwirtschaftliche
Buchstelle

e marcel.gerds@agrarrecht.de

Nach wie vor erfreut sich die Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Betriebes in Form einer Personengesellschaft großer Beliebtheit. So wurde in Deutschland im Jahr 2013 17,3 % der Fläche von eben jenen Personengesellschaften bewirtschaftet. Der Anteil ist mit 22,0 % in den Neuen Bundesländern höher als in den Alten Bundesländern (14,9 %)¹. Gleichzeitig gibt es in den Alten Bundesländern deutlich mehr landwirtschaftliche Personengesellschaften als in den fünf Neuen Ländern (20.400 vs. 3.300)². Vorherrschend ist hierbei besonders die Gesellschaft bürgerlichen Rechts i. S. d. §§ 705 ff. BGB, aber auch die OHG (§§ 105 ff. HGB) oder die KG (§§ 161 ff. HGB) sind in der Landwirtschaft anzutreffen.

Diese Rechtsformen bieten viele Vorteile und Gestaltungsmöglichkeiten, insbesondere die Verminderung der Steuertarifprogression durch die Verteilung der Einkünfte auf mehrere Steuersubjekte sowie auch im Rahmen der stufenweise Betriebsnachfolge³. Als ausgesprochenen Nachteil ist die Gefahr der Abfärbewirkung gem. § 15 (3) Nr. 1 EStG zu sehen. Diese soll im vorliegenden Artikel im Vordergrund stehen. Hier kommt es in der Praxis häufig zu Problemen, insbesondere dann, wenn es sich bei dem Betrieb formal um gar keine Personengesellschaft handelt, eine solche defacto jedoch vorliegt.

Die Abfärbung betrifft nur die Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, steht aber einer Inanspruchnahme der besonderen Lohnsteuerpauschalierung für land- und forstwirtschaftliche Aushilfskräfte gem. § 40 a (3) EStG nicht entgegen.⁴

Die Abfärbetheorie und ihre Wirkung

Gemäß § 15 (3) Nr. 1 EStG gilt die Einkünfteerzielungstätigkeit einer OHG, KG oder anderen Personengesellschaften in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 (1) Nr. 1 EStG ausübt. Hervorzuheben ist hierbei insbesondere der Term „in vollem Umfang“. Eine gewerbliche Tätigkeit färbt danach auf andere Tätigkeiten ab, die isoliert betrachtet zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder sonstiger selbständiger Arbeit gehören würden (sog. Abfärbetheo-

Die unentdeckte Ehegatten-Mitunternehmerschaft – Gefahr der gewerblichen Infektion?

rie, oder – deutlich martialischer – Infektionstheorie). Das gilt auch dann, wenn die nichtgewerbliche Tätigkeit überwiegt.

Von § 15 (3) Nr. 1 EStG werden ausdrücklich nur Personengesellschaften erfasst. Das Gesetz nennt OHG, KG oder „andere Personengesellschaft“. „Andere Personengesellschaft“ können z.B. die GbR oder ausländische Personengesellschaften sein. Dagegen ist § 15 (3) Nr. 1 EStG auf andere Mitunternehmerschaften, nämlich Erbengemeinschaften, eheliche Gütergemeinschaften oder andere „wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ (etwa Bruchteilsgemeinschaften) nicht anzuwenden. Diese Rechtsansicht wurde für die Erbengemeinschaft vom BFH bestätigt.⁵ Sie gilt auch für Gütergemeinschaften⁶. Deshalb können Erbengemeinschaften und Gütergemeinschaften neben einem Gewerbebetrieb auch Einkünfte aus anderen Einkunftsarten haben. Die Zuordnung und Abgrenzung der Einkünfte ist nach den gleichen Grundsätzen wie bei Einzelunternehmern vorzunehmen.

Die beschriebene Wirkung ist bei der Abfärbung ein gänzlich andere als bei einem land- und forstwirtschaftlichen Einzelunternehmen. Sollten bei diesem gewerbliche Einkünfte vorliegen, entstünde zwar ein Gewerbebetrieb in diesem Bereich – die restlichen land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte behielten jedoch Ihren Charakter. Ganz anders bei der Personengesellschaft. Hier reichen geringfügige gewerbliche Einkünfte, dass sämtliche Einkünfte ihren land- und forstwirtschaftlichen Charakter verlieren und zu Einkünften aus Gewerbebetrieb unqualifiziert werden. Diese Ungleichbehandlung einer gemischt tätigen Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer, der mehrere Einkunftsarten verwirklicht, ist durch hinreichend gewichtige Gründe gerechtfertigt. Der Gesetzgeber darf mit Typisierungen arbeiten, die zu Vereinfachun-

gen führen, solange keine unangemessene Ungleichbehandlung vorliegt. Zudem hat es der Steuerpflichtige in der Hand, sich durch eine anderweitige Gestaltung der Abfärbung zu entziehen (siehe dazu weiter unten).

Zur Abfärbung kommt es bei jeder gewerblichen Tätigkeit der land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft, die nicht die Voraussetzungen eines Nebenbetriebs gem. § 13 (2) Nr. 1 EStG erfüllt. Entsprechend des Gesetzeswortlaut gehören auch die Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlich Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Übt nicht die Personengesellschaft, sondern nur ein Mitunternehmer eine gewerbliche Tätigkeit aus, aus der er Sonderbetriebseinnahmen erzielt, kann auch dies zur Abfärbung nach § 15 (3) Nr. 1 EStG auf die Personengesellschaft führen, z. B. wenn der Mitunternehmer im Auftrag der Personengesellschaft gewerbliche Dienstleistungen ausführt. Eine gewerbliche Betätigung eines Mitunternehmers, die nicht im Zusammenhang mit der Personengesellschaft steht, kann nicht auf die Personengesellschaft abfärben.⁸

*** Steuerberater
& Landwirtschaftliche
Buchstelle,
Lutherstadt Wit-
tenberg,
www.marcel-
gerds.de**

¹ Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft: „Ausgewählte Daten und Fakten der Agrarwirtschaft 2014“. Abrufbar unter http://www.bmelv-statistik.de/fileadmin/user_upload/monatsberichte/DFB-0010000-2014.pdf

² ebd.

³ vgl. dazu ausführlich Gerds, Marcel: „Die Betriebsteilung in der Landwirtschaft aus steuerlicher Sicht“. Briefe zum Agrarrecht 10/2014, S. 386 – 393

⁴ BFH v. 14. 9. 05 VI R 89/98, BStBl. II 06, 92

⁵ BFH v. 23. 10. 86 IV R 214/84, BStBl. II 87, 120

⁶ EStR 15.8 (5) S. 3: „Die eheliche Gütergemeinschaft ist nicht umfassend gewerblich tätig i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.“

⁷ so sinngemäß BMF v. 6. 3. 06, BStBl. I 06, 248 unter I.3.b.)

⁸ so auch Leingärtner/Wendt, Kap. 3, Rz. 41

Bagatellgrenzen

Wie dargestellt, zieht nach dem Gesetzeswortlaut auch eine geringfügige gewerbliche Tätigkeit den Gesamtbetrieb in die Gewerblichkeit. Hiervon hat der BFH allerdings eine Ausnahme für äußerst geringfügige gewerbliche Tätigkeiten gemacht und sich auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gestützt.⁹ In der Entscheidung betrug der Umsatzanteil der gewerblichen Einkünfte lediglich 1,25 % (sog. Nackenkissen-Urteil). In einem weiteren Urteil verneinte der BFH die Abfärbung bei einem Umsatzanteil von 2,81 %.¹⁰ Auch in drei aktuellen Urteilen hat der BFH zu den Bagatellgrenzen Stellung genommen. In den drei Grundsatzentscheidungen vom 27. 8. 2014¹¹ hat sich der BFH mit der Abfärbewirkung geringfügiger selbständiger gewerblicher Tätigkeiten einer im Übrigen freiberuflichen Mitunternehmenschaft auseinandergesetzt. Grundsätzlich hat der Senat die bisherige Rechtsprechung bestätigt, der zufolge eine Abfärbewirkung eintritt, wegen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit jedoch äußerst geringfügige gewerbliche Einnahmen nicht zur gewerblichen Infektion führen. Dabei ist der BFH im Wege einer typisierenden Betrachtungsweise zu dem Ergebnis gelangt, dass Umsätze bis zu 3 % unschädlich sind, wenn sie außerdem die aus § 11 (1) Nr. 1 GewStG absolute Grenze von 24.500 € nicht übersteigen. In der Verwaltungspraxis wurde bisher die Bagatellgrenze bei den oben genannten 1,25 % angesiedelt, während die Betragsgrenze danach keine wesentliche Rolle spielte.

Die Festlegung der Bagatellgrenze auf 3 % des Gesamtumsatzes wird – aus der Sicht der betroffenen freiberuflichen Gesellschaften – dadurch „entwertet“, dass die Überschreitung der absoluten Grenze von 24.500 € bereits schädlich ist. Es hätte nahegelegen, diese am

Gewerbsteuerfreibetrag orientierte Grenze auf den Gewinn aus der gewerblichen Tätigkeit zu beziehen. Dies hat der BFH aber ausdrücklich abgelehnt, weil die dann erforderliche Ermittlung des anteilig auf die Tätigkeit entfallenden Gewinns nach dem Verständnis des BFH gegen den Vereinfachungszweck verstößt, welcher nach herrschender Meinung der Abfärberegelung innewohnen soll. Positiv ist hierbei zu werten ist, dass nunmehr eine klare und einfach nachzuvollziehende Rechtsprechung vorliegt.

Verfassungsrechtliche Bedenken

Gegen § 15 (3) Nr. 1 EStG wurden seit Beginn verfassungsrechtliche Bedenken erhoben, die schließlich zu einem Vorlageverfahren beim Bundesverfassungsgericht führten. Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch entschieden,¹² dass die Abfärberegelung nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt. Bereits zuvor hatte der 2. Senat des Bundesverfassungsgericht in einem Nichtannahmebeschluss vom 26. 10. 04 die Anwendung des § 15 (3) Nr. 1 EStG nicht beanstandet.¹³ In beiden Entscheidungen verweist das Bundesverfassungsgericht darauf, dass die Abfärbung durch entsprechende Gestaltung vermieden werden kann.¹⁴

Gestaltungsmöglichkeiten

Der Abfärbewirkung kann durch Gründung einer zweiten personenidentischen Personengesellschaft verhindert werden. In der Praxis wird dies oft als das so genannte Ausgliederungsmodell bezeichnet. Wegen ihrer verschiedenartigen Tätigkeiten, die das EStG unterschiedlichen Einkunftsarten zuordnet, erfolgt steuerlich keine Zusammenfassung zu einem einheitlichen Unternehmen. Die Abfärbung tritt selbst dann nicht, wenn ganz oder teilweise die gleichen Personen an beiden Personengesellschaft beteiligt sind. Die Abfärberegelung ist nämlich auf den ansonsten landwirtschaftlichen Betrieb dann nicht anzuwenden, wenn die Beteiligung an der gewerblich tätigen Gesellschaft von einem, mehreren oder allen Gesellschaftern des Landwirtschaftsbetriebes persönlich oder von einer Schwestergesellschaft des Landwirtschaftsbetriebes gehalten wird.¹⁵

⁹ BFH v. 11. 8. 99 XI R 12/98, BStBl. II 99, 229

¹⁰ BFH v. 8. 3. 04 IV B 212/03, BFH/NV 04, 954

¹¹ BFH VIII R 6/12, VIII R 16/11, VIII R 41/11

¹² Beschluss v. 15. 1. 08 I BvL 2/04 (BVerfGE 120, 1)

¹³ BvR 246/98, DStRE 05, 877

¹⁴ so auch die ständige Rechtsprechung des BFH, etwa BFH v. 13. 11. 97 IV R 67/96, BStBl. II 98, 254; v. 19. 2. 98 IV R 11/97, BStBl. II 98, 603.

¹⁵ BMF v. 14. 5. 97, BStBl. I 97, 566

Die Tätigkeit der gewerblichen Personengesellschaft muss sich eindeutig von der Tätigkeit der landwirtschaftlichen Personengesellschaft abgrenzen lassen. Dies setzt voraus:

- Der Gesellschaftsvertrag muss so gestaltet sein, dass die Gesellschaft wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell von der ärztlichen Gemeinschaftspraxis unabhängig ist.
- Es sind getrennte Aufzeichnungen oder Bücher zu führen, besondere Bank- und Kassenkonten einzurichten sowie eigene Rechnungsformulare zu verwenden.
- Sollten Produkte über den Gewerbebetrieb veräußert werden (z. B. bei einem gewerblichen Hofladen), sind diese getrennt vom Betriebsvermögen des Landwirtschaftsbetriebes zu lagern.
- Überwiegend im Zusammenhang mit der Abgabe der gewerblichen Produkte genutzte Wirtschaftsgüter gehören zum Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes.

Überlässt der Landwirtschaftsbetrieb dem Gewerbebetrieb für dessen Zwecke Personal, Räume oder Maschinen etc. gegen Aufwendungsersatz, führt dies beim Landwirtschaftsbetrieb mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Kann die Höhe dieser Aufwendungen nicht nach dem Verursacherprinzip ermittelt werden, ist es nicht zu beanstanden, wenn sie entsprechend dem Verhältnis der Umsätze beider Gesellschaften zueinander oder nach einem entsprechenden Schlüssel geschätzt werden und der geschätzte Betrag dem Landwirtschaftsbetrieb erstattet wird. Der Landwirtschaftsbetrieb hat einen Aufwendungsersatz durch den Gewerbebetrieb im Rahmen ihrer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Weiterhin ist unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer zweiten Personengesellschaft, dass die zweite Gesellschaft nach außen erkennbar geworden ist.

Problematik der „unentdeckten Mitunternehmerschaft“

In der Praxis sind die oben genannten Aspekte vielen Berufskollegen bekannt, sodass mittels entsprechender Gestaltungen die gewerbliche Infektion verhindert werden kann. Probleme

ergeben sich immer dann, wenn der Status eines landwirtschaftlichen Betriebes falsch eingeschätzt wird, z. B. in der Art, dass ein Einzelunternehmen angenommen wird, es sich bei genauerer Betrachtung jedoch um eine Personengesellschaft handelt. Oftmals ist dies den Beteiligten selbst nicht bewusst. Auf diese Problematik soll im Folgenden näher eingegangen werden.

Zivilrechtliche Entstehung

Landwirtehegatten können auch ohne Abschluss eines ausdrücklichen Gesellschaftsvertrags Mitunternehmer des landwirtschaftlichen Betriebes sein, wenn jeder der Ehegatten einen erheblichen Teil der selbst bewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke zur Verfügung stellt, weil in einem solchen Fall regelmäßig von einem konkludent geschlossenen Gesellschaftsvertrag ausgegangen wird.¹⁶ Der BFH begründet dies mit der spezifischen Bedeutung des Grund und Bodens für die Land- und Forstwirtschaft. Auch wenn kein ausdrücklicher Gesellschaftsvertrag und auch kein Gemeinschaftsverhältnis vorliegt, kann eine Mitunternehmerschaft zu bejahen sein. Denn eine Gesellschaft gem. § 705 BGB kann auch bestehen, wenn kein Gesellschaftsverhältnis zwischen den Personen ausdrücklich vereinbart wurde, die tatsächlich ein Gewerbe oder eine Land- und Forstwirtschaft gemeinsam betreiben, vielmehr nur einer von ihnen nach außen als Unternehmer in Erscheinung tritt. Es handelt sich dann um eine Innengesellschaft in Form einer BGB-Gesellschaft, die durch schlüssiges Verhalten (konkludent) zustande gekommen ist. Diese Art des Zustandekommens eines Gesellschaftsverhältnisses setzt voraus, dass zumindest zwei Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks beiderseitig Leistungen erbringen, diese als Unternehmen in Erscheinung tretende Zusammenarbeit für gemeinsame Rechnung betreiben und dementsprechend auch am Erfolg der Betätigung beteiligt sind. Es kommt also nicht auf die Bezeichnung der Zusammenarbeit, sondern allein darauf an,

¹⁶ BFH v. 14. 8. 86 IV R 248/84, BStBl. II 87, 17

dass kein gegenseitiger Leistungsaustausch oder ein bloßer familiärer Beistand das Verhalten der Personen bestimmt, sondern partnerschaftliches Zusammenwirken auf unternehmerischer Grundlage zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zieles. Eine solche Innengesellschaft kann vom Grundsatz her auch zwischen Ehegatten konkludent zustande kommen.

Ein konkludenter Vertragsschluss zwischen Ehegatten setzt jedoch zusätzlich voraus, dass die bestehende eheliche Verbindung durch eine geschäftliche oder berufliche Zusammenarbeit, die außerhalb der familiären ehelichen Beziehungen liegt, überschritten wird. Hinzu kommen muss danach das erkennbare Interesse der Ehegatten, dieser unternehmerischen oder beruflichen Zusammenarbeit über die Ehwirkungen hinaus einen dauerhaften, auch die Vermögensfolgen mit abdeckenden Rahmen zu geben.¹⁷ Die Rechtsprechung der Zivilgerichte ist zwar in der Annahme eines solchen konkludent abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages zwischen den Ehegatten zurückhaltender als früher, lehnt sie aber nicht ausdrücklich ab.¹⁸ Ein Grund für diese Zurückhaltung liegt darin, dass der bei Auflösung der Ehe gebotene vermögensrechtliche Interessenausgleich, um den es in den betreffenden Urteilen meist geht, in der Regel auch auf familienrechtlicher Grundlage, insbesondere aufgrund der Vorschriften über den Zugewinnausgleich erreicht werden kann.

Liegt zivilrechtlich eine stillschweigend (konkludent) vereinbarte Innengesellschaft zwischen Ehegatten vor, deren Merkmale auch klar erkennbar sind und die tatsächlich durchgeführt wird, so gilt dies grundsätzlich auch für das Steuerrecht. Im Vordergrund steht hier meist die Frage der steuerrechtlichen Gleichbehandlung der Ehegatten, die ihr unternehmerisches Zusammenwirken selbst als Gesellschaftsverhältnis bezeichnen und deshalb einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen haben und der Eheleute, die genau dasselbe unternehmerische Zusammenwirken aus steuerlichen Gründen nicht

als Gesellschaft bezeichnen wollen. Lässt sich also feststellen, dass die Eheleute abredgemäß durch beiderseitige Leistungen einen über den typischen Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft hinausgehenden Zweck verfolgten, indem sie durch Einsatz von Vermögenswerten und Arbeitsleistungen gemeinsam eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit ausübten, so ist grundsätzlich auch im Steuerrecht von einem Gesellschaftsverhältnis zwischen den Ehegatten auszugehen. Einschränkungen gegenüber dem Zivilrecht können sich im Steuerrecht jedoch durch die Forderung des Nachweises ernster und klarer Vereinbarungen und ihrer tatsächlichen Durchführung bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ergeben, was jedoch nicht ausschließt, dass die Verträge nur stillschweigend zustande gekommen sein können.

Ist also das von einem wirtschaftlichen Zweck bestimmte gleichgerichtete Gesamtverhalten der Ehegatten so beschaffen, dass dies bei gleichartigem Verhalten von nicht miteinander verheirateten Personen die Annahme eines zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses rechtfertigen würde, so muss das grundsätzlich auch für Ehegatten gelten. Hinzu kommen muss bei ihnen allerdings, dass die Zusammenarbeit aus einem rein unternehmerischen oder beruflichen Grunde praktiziert wird und demgemäß über die übliche Zusammenarbeit innerhalb der Ehe deutlich hinausgeht. Die eheliche Verbindung als Vertrag, der grundsätzlich nur die vermögensrechtlichen Beziehungen zwischen Ehegatten im familiären Bereich zum Gegenstand hat und nicht den betrieblichen Einsatz der für betriebliche Zwecke bestimmten Vermögens in einem außerhalb der Ehe bestehenden unternehmerischen Bereich, wird dann durch eine gesellschaftsrechtliche Bindung überlagert.

Eine solche neben der Ehe bestehende gesellschaftsrechtliche Bindung zwischen Ehegatten kann kraft schlüssigen Verhaltens gerade in der Land- und Forstwirtschaft *prima facie* angenommen werden, wenn Eheleute ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag durch den beiderseitigen Einsatz eigener land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke gemeinsam eine Land- und Forstwirtschaft betreiben. Der nur für die Land- und Forstwirtschaft

¹⁷ Ulmer: „Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch“, Vor § 705 BGB Rz. 47

¹⁸ vgl. BGH-Urteil vom 8. Juli 1982 IX ZR 99/80, BHZ 84, 361 [366]

geltende Umstand, der dafür spricht, dass sich die Eheleute zu einer über die eheliche Lebensgemeinschaft hinausgehenden wirtschaftlichen Zweckgemeinschaft zusammengeschlossen haben, in der man zivilrechtlich ein Gesellschaftsverhältnis erblicken kann, liegt hier in der spezifischen Funktion des Grund und Bodens für die Land- und Forstwirtschaft, d.h. in der Funktion der landwirtschaftlichen Nutzflächen, deren Eigentum originär das Recht auf Ziehung und Aneignung ihrer natürlichen Früchte begründet, die als Ertrag die Grundlage einer jeden Land- und Forstwirtschaft darstellen und auf deren Produktion der land- und forstwirtschaftliche Betrieb beruht.¹⁹ Dadurch, dass die Früchte des Grund und Bodens die Grundlage der Land- und Forstwirtschaft darstellen und die Ziehung und Aneignung dieser Früchte als Nutzungsrecht originär mit dem Eigentum am Grund und Boden verbunden sind, spricht das Eigentum am land- und forstwirtschaftlich genutzten Grund und Boden prima facie für die Zurechnung der Ernte und damit des Gewinns oder Gewinnanteils, solange das Nutzungsrecht vom Eigentum nicht vertraglich abgespalten ist.

Haben sich also Landwirteheleute in der geschilderten Weise zusammengeschlossen, so ist davon auszugehen, daß zwischen ihnen zumindest stillschweigend ein Gesellschaftsverhältnis mit dem Ziel des gemeinsamen Einsatzes ihrer land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zur Erreichung eines wirtschaftlichen Erfolges zustande gekommen ist, zu dem beide Ehepartner durch Überlassung dieser Grundstücke einen Beitrag leisten, ohne dass die Grundstücke allerdings Gesellschaftsvermögen geworden wären. Die Eheleute bilden dann eine „andere Gesellschaft“ i. S. d. § 15 (3) Nr. 1 EStG, bei der die beiden Gesellschaftler als Mitunternehmer anzusehen sind, weil sie beide auch das Mitunternehmerisiko tragen. Das ergibt sich unmittelbar aus ihrem beiderseitigen Eigentum am landwirtschaftlich genutzten Grund und Boden und dem damit verbundenen Nutzungsrecht zur Ziehung und Aneignung seiner natürlichen Früchte, in deren erfolgreicher jährlicher Ernte und Verwertung das Unternehmerrisiko des Landwirts hauptsächlich liegt. Diese Beurteilung setzt allerdings voraus, daß beide Eheleute in er-

heblichem Umfang eigene land- und forstwirtschaftliche Nutzflächen und die originär dazugehörigen Nutzungsrechte hinsichtlich der Früchte des Grund und Bodens einsetzen und gemeinsam den land- und forstwirtschaftlichen Hof bewirtschaften, wobei die Art der beigetragenen Leistung eines jeden von ihnen sehr unterschiedlich sein kann. Falls keine besonderen Umstände dagegen sprechen, entspricht es der Zusammenarbeit der grundsätzlich gleichberechtigten Ehegatten in solchen Fällen, dass sie je zur Hälfte auch am Gewinn beteiligt sind.

Es trifft zwar zu, dass diese Beurteilung von dem sonst geltenden Grundsatz der Klarheit bzw. des eindeutigen Nachweises der steuerlich anzuerkennenden Vereinbarungen zwischen Ehegatten und nahen Angehörigen abweicht. Der Nachweis von Vereinbarungen wird jedoch bei solchen konkludent zustande gekommenen Gesellschaftsverhältnissen durch die Eindeutigkeit der wirtschaftlichen Maßnahmen und des gleichgerichteten Verhaltens ersetzt. Danach kann die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses in solchen Fällen in der Regel nur durch den Nachweis widerlegt werden, dass der eine der beiden Ehepartner sein oben dargelegtes Nutzungsrecht an seinen eigenen, von den Eheleuten gemeinsam bewirtschafteten Grundstücken dem anderen Ehepartner durch einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vertrag, also durch einen Pachtvertrag, durch Einräumung eines dinglichen Nießbrauchsrechts oder durch einen sonstigen Nutzungsüberlassungsvertrag, wie er auch unter Fremden in der Land- und Forstwirtschaft möglich wäre, überlassen und damit auf seine Gewinnbeteiligung verzichtet hat. Auf den Nachweis eines solchen tatsächlich abgeschlossenen Nutzungsüberlassungsvertrages kann nicht verzichtet werden, da gegenüber dem rechtlich durchschlagenden Faktum des beiderseitigen Einsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögens und der sich daraus ergebenden oben dargelegten Rechtsfolge der Mitunternehmerschaft die Annahme einer Alleinunternehmerschaft eines der beiden Ehepartner der Lebenserfahrung widersprechen würde.

¹⁹ vgl. §§ 99, 100, 953, 956 BGB

Es kommt nicht darauf an, ob dem Ehegatten das Fruchtziehungsrecht an den zur Verfügung gestellten Grundstücken als Alleineigentümer, als Miteigentümer oder als Pächter zusteht.²⁰ Der Anteil des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, den jeder Ehegatte zur Verfügung gestellt hat, ist in der Regel nicht erheblich und daher zur Begründung einer konkludenten Mitunternehmerschaft nicht geeignet, wenn er weniger als 10 % der insgesamt land- und forstwirtschaftlich genutzten Eigentumsflächen beträgt.²¹ Unterhält jeder Ehegatte einen eigenen landwirtschaftlichen Betrieb, genügt die Selbstbewirtschaftung von landwirtschaftlichen Flächen der Ehegatten nicht, um eine konkludente Mitunternehmerschaft zu begründen. Erforderlich ist, dass die Ehegatten die Grundstücke gemeinsam in einem Betrieb bewirtschaften, so dass von einer gemeinsamen Zweckverfolgung ausgegangen werden kann.²²

Landwirtehegatten, die den Güterstand der Gütergemeinschaft vereinbart haben, bilden auch dann eine Mitunternehmerschaft, wenn kein ausdrücklich oder konkludent abgeschlossener Gesellschaftsvertrag besteht. Die Gütergemeinschaft stellt bereits für sich genommen ein den in § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG genannten Gesellschaftsverhältnissen vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis und damit eine taugliche Grundlage für die Begründung einer Mitunternehmerschaft dar.²³

Drohende Abfärbung bei Ehegatten-Mitunternehmerschaften?

Die Frage, die sich aufdrängt ist, ob die Abfärbung bei gewerblichen Einkünften auch bei den konkludent geschlossenen Ehegattenmitunternehmerschaften gilt.

Dies ist zu verneinen. Die Abfärberegelung des § 15 (3) Nr. 1 EStG gilt eben nicht bei der faktischen, konkludenten oder stillschweigend zustande gekommenen Ehegatten-Mitunternehmerschaft. Dies folgt zum einen aus der gesetzlichen Regelung des § 15 (3) Nr. 1 EStG, wonach die Abfärbung nur bei einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft greift. Deshalb greift die Abfärbung auch nicht bei einer Erbengemeinschaft oder einer Gütergemeinschaft, die neben gewerblichen Einkünfte auch andere Einkunftsarten erfüllen.

Wichtigstes Argument ist jedoch, dass bei einer faktischen oder konkludenten Ehegatten-Mitunternehmerschaft regelmäßig nur einer der beiden Ehegatten nach außen auftritt. Nur aufgrund der besonderen Rechtsprechung des BFH ist aufgrund des Fehlens eines Gesellschaftsvertrages überhaupt von einer steuerlichen Mitunternehmerschaft auszugehen. Infolgedessen handelt es sich um eine Unternehmerschaft sui generis, also eine einkunftsartenspezifische Mitunternehmerschaft im Bereich des § 13 EStG. Regelmäßig tritt bei einer möglichen gewerblichen Tätigkeit aber nicht die faktische Ehegatten-Mitunternehmerschaft, sondern nur einer der Ehegatten nach außen auf. Infolgedessen ist nur diesem nach außen auftretenden Ehegatten die gewerbliche Tätigkeit zuzuordnen, so dass sich die Frage nach einer Abfärbung nicht stellt.²⁴ Dies entspricht auch der Rechtsprechung des BFH.²⁵ Ist daher einer der Ehegatten einer faktischen Ehegatten-Mitunternehmerschaft gewerblich tätig, sind die gewerblichen Einkünfte nur dem nach außen auftretenden Gesellschafter zuzuordnen. Aufgrund der zuvor beschriebenen Mitunternehmerschaft sui generis kommt es daher bei einer faktischen, konkludenten oder stillschweigenden Ehegatten-Mitunternehmerschaft aufgrund des fehlenden gemeinschaftlichen Außenauftritts nicht zu einer Abfärbewirkung. Gleichzeitig muss jedoch immer geprüft werden, ob der Gewerbebetrieb von den Ehegatten als Mitunternehmer betrieben wird und zwar nach den allgemein geltenden Grundsätzen und nicht nach den Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft .

²⁰ BFH v. 25. 9. 08 IV R 16/07, BStBl. II 09, 989

²¹ ebd. sowie BMF v. 18. 12. 09, BStBl. I 09, 1593

²² BFH v. 25. 9. 08 IV R 16/07, BStBl. II 09, 989

²³ BFH v. 18. 8. 05 IV R 37/04, BStBl. II 06, 165; v.

14. 2. 08 IV R 44/05, BFH/NV 08, 1156

²⁴ so auch Leingärtner/Stephany, Kap. 15, Rz. 52

²⁵ BFH v. 22. 1. 04 IV R 45/02, BStBl. II 04, 512

²⁶ BFH v. 14. 8. 86 IV R 341/84, BStBl. II 87, 23