

Titel:

Begründung einer konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtschaftsehegatten

Normenketten:

ESTG § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1, § 13 Abs. 7, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

BGB § 705, § 953, § 956

Leitsätze:

1. Bringt ein Landwirt seinen bisher eigenbewirtschafteten Hof - unter Zurückhaltung der Grundstücke und Gebäude im Sonderbetriebsvermögen - in eine mit seinem Sohn gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ein, führt eine anschließende Übertragung dieses Grundvermögens zu hälftigem Miteigentum auf seine Ehefrau zu einer Entnahme im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und damit Aufdeckung der anteiligen stillen Reserven.

2. Die Rechtsprechungsgrundsätze zur Begründung einer konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtschaftsehegatten (zuletzt BFH-Urteil vom 21. Dezember 2016 IV R 45/13, BFH/NV 2017, 459) finden in einem solchen Fall keine Anwendung, da die Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen für sich keinen eigenständigen landwirtschaftlichen Betrieb bilden und den Ehegatten selbst das Bewirtschaftungsrecht nicht zusteht. Allein die GbR, der die Grundstücke unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden, betreibt die Landwirtschaft.

3. Die Rechtsprechungsgrundsätze zur Begründung einer konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtschaftsehegatten finden bei Rechtsverhältnissen mit Dritten keine Anwendung. Die Ehefrau ist daher durch die Übertragung des hälftigen Miteigentums an den Grundstücken des Sonderbetriebsvermögen auch nicht Gesellschafterin der GbR geworden.

Schlagworte:

Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Konkludente Mitunternehmerschaft bei Landwirtschaftsehegatten, Sonderbetriebsvermögen, Betrieb, Ehefrau, Feststellung, Gesellschaft, Gesellschafter, Gesellschaftsvertrag, Besteuerungsgrundlage, Grundbuch, Landwirtschaft, Miteigentumsanteil, Mitunternehmerschaft, Nutzung, Verlust, Entnahmegewinn, Versteuerung

Fundstelle:

BeckRS 2020, 22521

Tatbestand

1

Streitig ist die Versteuerung eines Entnahmegewinns im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen.

2

Die Klägerin betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit der Haltung von Schweinen. Das Wirtschaftsjahr umfasst den Zeitraum 1. Juli - 30. Juni.

3

Die Klägerin wurde gegründet mit Vertrag vom 24. Juni 2010. Der Beigeladene und sein Sohn M schlossen sich mit Wirkung zum 1. Juli 2010 zum Zwecke der gemeinsamen Bewirtschaftung unter dem Namen „... und Partner GbR“ zusammen. Beide Gesellschafter bewirtschafteten zuvor in F. belegene landwirtschaftliche Betriebe als Einzelunternehmer. Um die Zusammenarbeit beider Betriebe zu stärken, beteiligte sich der M am Betrieb des Beigeladenen (§ 1 des Gesellschaftsvertrags vom 24. Juni 2010).

4

Der Beigeladene legte hierzu die gesamte Betriebsfläche, sämtliche Wirtschaftsgebäude und die Betriebsvorrichtungen, soweit sie zum Grundstück gehören, zur Nutzung in seinem Sonderbetriebsvermögen ein. Sämtliche Maschinen, Geräte und Werkzeuge, das Nutz-, Schlacht- und Mastvieh, die Liefer- und Absatzverträge, sämtliche Forderungen und Verbindlichkeiten sowie die eigene

Arbeitskraft legte er dagegen „zu Eigentum“ in das Gesamthandsvermögen ein. Sein Sohn stellte der Gesellschaft seine Arbeitskraft in Höhe von 0,5 AK sowie seine Fähigkeiten und Kenntnisse zur Verfügung (§ 3 des Gesellschaftsvertrags vom 24. Juni 2010).

5

Der Beigeladene war zunächst mit 90%, sein Sohn mit 10% am Gesellschaftsvermögen sowie am Gewinn und Verlust der Klägerin beteiligt. Mit „Nachfuge zum Gesellschaftsvertrag“ vom 5. Juli 2011 wurde der Anteil des Sohnes auf 20% erhöht und entsprechend der Anteil des Beigeladenen auf 80% reduziert.

6

Die Einbringung des Hofes des Beigeladenen erfolgte den steuerlichen Buchwerten. Entsprechend der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag wurden die im Alleineigentum des Beigeladenen befindlichen betrieblichen Grundstücke sowie der vorhandene Gebäudebestand dem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet. Die restlichen Wirtschaftsgüter des bisherigen Einzelunternehmens wurden im Gesamthandsvermögen der Klägerin bilanziert.

7

Neben den im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bilanzierten Grundstücken seines ehemaligen Einzelunternehmens in F wurden weitere in seinem Alleineigentum befindliche Grundstücke eines ruhenden Betriebes in W wegen der gemeinsamen Bewirtschaftung bilanziert.

8

In den Jahren 2010 und 2011 errichtete der Beigeladene auf diesen im Betriebsvermögen bilanzierten Flurstücken u.a. Fütterungsanlagen (Fütterung neuer Sauenstall, Füttersilo alter Sauenstall, Fütterung alter Sauenstall, Füttersilo Sauenstall) im Zusammenhang mit dem Bau eines neuen Maststalls, eines neuen Sauenstalls und der Renovierung eines alten Sauenstalls. Diese Fütterungsanlagen wurden jedoch zunächst nicht im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin, sondern als Betriebsvorrichtung im Rahmen des anschließend neu gegründeten Einzelunternehmens des Beigeladenen „... Gewerbliche Schweinemast“ mit einem Wert von 180.038,25 € bilanziert. Die bebauten Grund- und Bodenanteile verblieben im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bei der Klägerin.

9

Am 20. März 2012 schlossen der Beigeladene und seine Ehefrau einen notariellen Grundstücksübertragungsvertrag. In der Präambel brachte der Beigeladene zum Ausdruck, dass er seine Höfe in F und W in einem Grundbuch zusammenführen und zugleich zum Ehegattenhof durch Übertragung eines hälftigen Miteigentumsanteils auf seine Ehefrau umgestalten wollte. Zu diesem Zweck übertrug der Beigeladene den jeweils hälftigen Miteigentumsanteil an dem entsprechenden Grundbesitz mit allen Rechten, Pflichten, Bestandteilen und Zubehör unentgeltlich auf seine Ehefrau. Nach eigenen Angaben der Klägerin wusste der Sohn des Beigeladenen, M, nichts von diesen Grundstücksübertragungen.

10

Steuerliche Folgen wurden aus dem Vertrag vom 20. März 2012 nicht gezogen.

11

In der Zeit vom 18. Mai 2015 bis 5. Februar 2016 führte der Beklagte für die Jahre 2010 - 2012 eine Außenprüfung durch. Im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Beigeladene die in seinem Alleineigentum stehenden Grundstücke und Gebäude unter Übernahme der bestehenden anteiligen Verbindlichkeiten zur Hälfte (hälftiger Miteigentumsanteil) aufgrund des notariellen Vertrages vom 20. März 2012 (Tag der Übergabe) auf seine Ehefrau unentgeltlich übertragen hatte.

12

Nach Auffassung der Betriebsprüfung handelte es sich bei der hälftigen Übertragung aller Flurstücke um eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme, da die anteilig übertragenen und bislang in voller Höhe im Sonderbetriebsvermögen bilanzierten Flurstücke der Höfe in W und F auf eine nicht an der Klägerin beteiligten Person übertragen worden seien. Es handele sich bei der anteiligen Übertragung der Flurstücke weder um eine mit dem Buchwert zu bewertende Übertragung eines Mitunternehmeranteils noch um eine zwingend mit dem Buchwert vorzunehmende Übertragung von Wirtschaftsgütern. Die im Rahmen der Betriebsprüfung berücksichtigten Teilwerte der einzelnen Flurstücke wurden durch örtlich zuständige amtliche landwirtschaftliche Sachverständige zum 20. März 2012 ermittelt. Bezüglich der Wertansätze im Einzelnen wird auf Anlagen 9 ff. des Betriebsprüfungsberichts vom 1. April 2016 Bezug genommen.

13

Des Weiteren stellte die Betriebsprüfung fest, dass der Beigeladene noch im Rahmen seines Einzelunternehmens zum 30. Juni 2008 einen Investitionsabzugsbetrag i. H. v. 55.000,00 € für die beabsichtigte Herstellung eines Güllekellers in Anspruch genommen hatte. Nachdem das Niedersächsische FG mit Urteil vom 7. September 2010 (13 K 33/09) die Eigenschaft eines Güllekellers als Betriebsvorrichtung verneint hatte, kam eine Übertragung des Investitionsabzugsbetrags auf dieses Wirtschaftsgut nicht mehr in Betracht.

14

Stattdessen wurde einvernehmlich ein Teilbetrag der vorgenannten Fütterungsanlagen (60.012,75 €) dem Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bei der Klägerin zugeordnet und insoweit die teilweise Übertragung des Investitionsabzugsbetrags auf diese Betriebsvorrichtungen zugelassen. Anstatt des höchstzulässigen Übertragungsanteils von 31.038 € ließ die Betriebsprüfung jedoch im Wirtschaftsjahr 2010/2011 lediglich - im Hinblick auf die hälftige Übertragung der Grundstücke des Sonderbetriebsvermögens auf die Ehefrau des Beigeladenen - die Übertragung eines hälftigen Teilbetrags von 15.519 € auf die Fütterungsanlagen zu (im Einzelnen Anlagen 22 - 25 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. April 2016).

15

Im Rahmen der Prüfung blieb der Gesamthandsgewinn der Klägerin für die Wirtschaftsjahre 2010/2011 bis 2012/2013 unverändert. Lediglich der Sonderbilanzgewinn des Beigeladenen wurde in den Wirtschaftsjahren 2010/2011 (Verlust im Sonderbetriebsvermögen i. H. v. ./. 43.984,06 €) und 2011/2012 geändert.

16

Aufgrund der unentgeltlichen Übergabe des Vermögens des Beigeladenen auf seine Ehefrau erhöhte sich im Wirtschaftsjahr 2011/2012 der Steuerbilanzgewinn der Klägerin um 233.486,47 (Gewinn der Sonderbilanz des Beigeladenen) auf 252.040,80 € (im Einzelnen: Anlagen 35 und 36 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. April 2016).

17

Gegen die entsprechend geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2011 und 2012 legte die Klägerin Einsprüche ein. Diese richteten sich im Wesentlichen gegen die Schlussfolgerungen, die der Betriebsprüfer aus der Übertragung des hälftigen Anteils der Grundstücke durch den Beigeladenen auf seine Ehefrau gezogen hatte. Diese Übertragung sei aus familiären Gründen erfolgt. Steuerliche Vorteile hätten nicht im Fokus gestanden und mit solchen steuerlichen Konsequenzen habe man auch nicht gerechnet. Nach außen habe sich im Übrigen nichts geändert. Mit der Übertragung des hälftigen „Betriebes“ sollte die Ehefrau des Beigeladenen am gesamten Unternehmen beteiligt werden; allein durch das Handeln der Beteiligten käme es zur Begründung einer Mitunternehmerschaft. Zu Unrecht habe man den Investitionsabzugsbetrag in der Sonderbilanz des Beigeladenen nur teilweise übertragen.

18

Die Einsprüche hatten jedoch keinen Erfolg. Nach Auffassung des Beklagten war nach der Eigentumsübertragung keine faktische Mitunternehmergemeinschaft entstanden. Die Rechtsgrundsätze zur faktischen Mitunternehmerschaft bei Ehegatten seien im vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar, da zum Zeitpunkt der Übertragung bereits eine aktiv begründete Personengesellschaft bestanden habe, aus der lediglich anteilige Eigentumsübertragungen aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters erfolgt seien. Der Investitionsabzugsbetrag sei lediglich in Höhe 15.519 € auf die Fütterungsanlagen übertragen worden, da der Ehefrau des Beigeladenen die Flurstücke und Wirtschaftsgüter zur Hälfte übertragen worden seien. Die Übertragung eines Mitunternehmeranteils sei nicht erfolgt. Der verbleibende Restbetrag des Investitionsabzugsbetrages i. H. v. 39.481,00 € sei daher im Wirtschaftsjahr 2007/2008 im Einzelunternehmen des Beigeladenen rückgängig zu machen.

19

Bezüglich der weiteren Einzelheiten wird auf den Einspruchsbescheid vom 9. Mai 2018 Bezug genommen.

20

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Klägerin ihr Begehren aus den Einspruchsverfahren weiterverfolgt. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen Folgendes vor: Mit notariellen Vertrag vom 20. März 2012 habe der Beigeladene seinen gesamten landwirtschaftlichen Betrieb mit allen Flächen, Gebäuden und Verbindlichkeiten auf seine Ehefrau übertragen. Mit der Übertragung habe man der tatsächlichen jahrzehntelangen Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb Rechnung tragen wollen und sie daher an sämtlichen Vermögenswerten beteiligt. Zu Unrecht gehe der Beklagte von einer steuerpflichtigen Entnahme des hälftigen landwirtschaftlichen Vermögens ins Privatvermögen aus. Diese Schlussfolgerung sei nicht richtig, weil eine mitunternehmerische Innengesellschaft in Form der faktischen Ehegattengesellschaft in der Land- und Forstwirtschaft begründet worden sei. Die konkludente oder auch stillschweigende oder faktische Mitunternehmerschaft sei eine Einkunftsart spezifische Regelung für landwirtschaftliche Betriebe, die die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung seit Jahren anerkenne. Die Besonderheit der konkludenten Mitunternehmerschaft sei, dass sie regelmäßig von den Beteiligten nicht erkannt werde. Deshalb spreche man auch von der verdeckten Mitunternehmerschaft. Im Geschäftsverkehr trete daher im Regelfall nur einer der Ehegatten nach außen auf und diesem würden die Einkünfte steuerlich fälschlicherweise zugeordnet. Durch die Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen auf die Ehefrau sei im Streitfall eine faktische Mitunternehmerschaft entstanden. Die Übertragung der Wirtschaftsgüter erfolge daher zwingend zum Buchwert. Entsprechend dieser Rechtsauffassung sei die Sonderbilanz des Beigeladenen wie folgt weiterzuführen:

Erklärter Verlust 2011/2012 vor Betriebsprüfung:	./.	14.348,00 €
Verlust aus Stallverpachtung an den Sohn M:	./.	18.557,51 €
Überschüsse W:	+	9.144,29 €
Verlust:	./.	23.761,22 €.

21

Für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 sei von folgender Berechnung auszugehen:

Verlust vor Betriebsprüfung:	./.	28.964,10 €
Stallverpachtung an M:	./.	14.348,00 €
Überschüsse W:	+	9.595,31 €
Verlust insgesamt:	./.	33.516,79 €.

22

Der Gewinn der Gesamthandsbilanz der Klägerin verbleibe ohne Änderung.

23

Im Streitfall sei von einer vorgelagerten gesonderten Feststellung abzugehen, da es sich insoweit um einen Fall von geringer Bedeutung gem. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO handle. Beim Standardfall der Innengesellschaft hätten beide Ehegatten jeweils Eigentum an Grund und Boden. Dort gebe es, im Gegensatz zur GbR, kein gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter, sondern es bestünden nur schuldrechtliche Beziehungen. Der nach außen tätige Gesellschafter als Geschäftsherrn sei damit Alleineigentümer des Unternehmensvermögens, während der Innengesellschafter, der nicht nach außen auftrete, lediglich einen schuldrechtlichen Auseinandersetzungsanspruch bei Auflösung der Gesellschaft habe. Dies bedeute im Ergebnis, dass die im Eigentum des bislang nicht nach außen auftretenden Unternehmers stehenden landwirtschaftlichen Flächen in einer Sonderbilanz zu erfassen seien. Eine Sonderbilanz sei daher dann für den Innengesellschafter aufzustellen. Alle anderen Wirtschaftsgüter, also insbesondere die Eigentumsflächen des bislang nach außen auftretenden Ehemanns sowie das lebende und tote Inventar, blieben Unternehmensvermögen des Geschäftsherrn. Es handle sich daher nicht um eine Gesamthandsbilanz, sondern um eine Bilanz des Betriebsvermögens des Geschäftsherrn. Anders als im Standardfall, wo Wirtschaftsgüter im Eigentum des stillen Gesellschafters zur Nutzung überlassen würden, und damit Sonderbetriebsvermögen entstehe, liege hier Gesamthandsvermögen vor, da alle Wirtschaftsgüter den Ehegatten gemeinsam gehörten. Dementsprechend sei dann auch der Gewinn zwischen den Ehegatten jeweils hälftig zuzurechnen, da dies den Eigentumsverhältnissen entspreche. Vor diesem Hintergrund, nämlich einer hälftigen Beteiligung am Gewinn und beim Vorliegen einer Zusammenveranlagung der Ehegatten, liege ein Fall von geringer Bedeutung i. S. v. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO vor.

24

Die Klägerin beantragt,

im Wirtschaftsjahr 2011/2012 einen Sonderbilanzverlust i. H. v. ./ 23.761,22 € und im Wirtschaftsjahr 2012/2013 in Höhe von ./ 33.516,79 € für den Beigeladenen zu berücksichtigen und die angefochtenen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Klägerin für 2011 und 2012 vom 31. Mai 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Mai 2018 entsprechend zu ändern.

25

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

26

Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

27

Zur Begründung verweist der Beklagte auf seinen Einspruchsbescheid. Der Beklagte weist zudem darauf hin, dass die Sonderregelungen des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG nicht einschlägig seien, da es sich weder um die Übertragung eines Mitunternehmeranteils noch um die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter gehandelt habe.

28

Mit Schriftsatz vom 8. Februar 2019 hat die Klägerin über ihren Prozessbevollmächtigten mitgeteilt, dass der von der Klägerin beauftragte vereidigte landwirtschaftliche Sachverständige nach überschlägiger Beurteilung zu dem Ergebnis gekommen sei, dass die vom Sachverständigen des Beklagten angewandten Bewertungsmethoden korrekt und die festgestellten Werte im Großen und Ganzen akzeptabel seien. Daher werde aus Kostengründen darauf verzichtet, ein Gegengutachten erstellen zu lassen.

Entscheidungsgründe

29

1. Die Klage ist unbegründet.

30

Die angefochtenen Bescheide für 2011 und 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in Gestalt des Einspruchsbescheides vom 9. Mai 2018 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin und den Beigeladenen nicht in ihren Rechten. (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -).

31

Der Beklagte hat zu Recht die hälftige schenkweise Übertragung des Miteigentums an den im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bilanzierten Grundstücken, Gebäuden und Betriebsvorrichtungen auf seine Ehefrau als mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG angesehen und die Bildung einer landwirtschaftlichen Ehegatten-Mitunternehmerschaft abgelehnt.

32

a. Unternehmer einer Land- und Forstwirtschaft ist derjenige, der sie betreibt; das ist derjenige, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 25. September 2008 IV R 16/07, BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989; vom 16. Mai 2018 VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60). Soweit der Betrieb auf die Nutzung des Grund und Bodens durch Fruchtziehung gerichtet ist, geht er auf Rechnung und Gefahr dessen, dem die Nutzungen durch Verwertung der Früchte zustehen. Denn auf dessen Risiko wird die Land- und Forstwirtschaft betrieben. In der Regel ist das der Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, falls er nicht aufgrund steuerrechtlich anzuerkennender Rechtsbeziehungen die Nutzungen dieses Vermögens einem anderen überlassen hat oder mit einem anderen teilen muss (BFH-Beschluss vom 7. Oktober 1982 IV R 186/79, BFHE 136, 537, BStBl II 1983, 73, und BFH-Urteil vom 2. Februar 1989 IV R 96/87, BFHE 156, 163, BStBl II 1989, 504).

33

Auch eine Mitunternehmerschaft kann Inhaberin eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sein (s. BFH-Beschluss vom 15. November 2017 VI R 44/16, BFHE 260, 131, und BFH-Urteil in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989; Leingärtner/Wendt, Besteuerung der Landwirte, Kap. 3, Rz 31).

34

aa. Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, der gemäß § 13 Abs. 7 EStG bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend anzuwenden ist, kann nur sein, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder - in Ausnahmefällen - aufgrund eines wirtschaftlich dem Gesellschaftsverhältnis vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses Unternehmerrisiko trägt und Unternehmerinitiative entfalten kann (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, 768, und vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691). Voraussetzung eines zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses (§ 705 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB -) ist, dass sich mehrere Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks vertraglich zusammenschließen und sich gegenseitig verpflichten, diesen durch ihre Beiträge (§ 706 BGB) zu fördern.

35

Für die Annahme einer Mitunternehmerschaft genügt auch ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis; eine nach außen nicht in Erscheinung tretende und nicht über Gesamthandsvermögen verfügende Innengesellschaft reicht aus (BFH-Urteile vom 22. Oktober 1987 IV R 17/84, BFHE 151, 163, BStBl II 1988, 62, und vom 16. Dezember 1997 VIII R 32/90, BFHE 185, 190, BStBl II 1998, 480; Beschluss des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 17. Mai 1993 II ZR 175/92, Deutsches Steuerrecht 1993, 956). Eine solche kann allerdings nur dann angenommen werden, wenn sich der Verpflichtungswille der Beteiligten zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks (§ 705 BGB) feststellen lässt (s. BFH-Urteil vom 8. Mai 2008 VI R 50/05, BFHE 221, 157, BStBl II 2008, 868). Ein dementsprechender Wille der Beteiligten, der auch durch schlüssiges Handeln zum Ausdruck gebracht werden kann, darf dabei nicht fiktiv unterstellt werden (BFH-Urteil vom 7. April 1987 VIII R 259/84, BFHE 150, 331, BStBl II 1987, 766).

36

Ob ein solches (verdecktes) Gesellschaftsverhältnis vorliegt, ist unabhängig von der formalen Bezeichnung der zwischen den Beteiligten bestehenden Rechtsbeziehungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteile vom 13. Juli 1993 VIII R 50/92, BFHE 173, 28, BStBl II 1994, 282, m. w. N.; vom 1. August 1996 VIII R 12/94, BFHE 181, 423, BStBl II 1997, 272, und in BFHE 185, 190, BStBl II 1998, 480; vom 16. Mai 2018 VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60).

37

bb. Von den Fällen eines wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses abgesehen können auch Ehegatten Mitunternehmer eines Betriebs sein, wenn zwischen ihnen ein Gesellschaftsvertrag - etwa durch schlüssiges Verhalten - zustande gekommen ist.

38

Verträge zwischen Eheleuten können grundsätzlich allerdings nur dann der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn sie rechtswirksam zustande gekommen sind, einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich vollzogen werden. Diese Voraussetzungen gelten auch für Gesellschaftsverträge (BFH-Urteile vom 10. November 1992 VIII R 100/90, BFH/NV 1993, 538; vom 26. November 1992 IV R 53/92, BFHE 170, 94, BStBl II 1993, 395, und vom 8. November 1995 XI R 14/95, BFHE 179, 100, BStBl II 1996, 133; Wacker in: Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 740 ff.). Sie beziehen sich aber nur auf die Verträge, die die Eheleute nach außen hin wie Fremde abgeschlossen und zum Gegenstand ihrer Rechtsbeziehungen gemacht haben (z. B. zur Vereinbarung über eine stille Gesellschaft BFH-Urteil vom 13. Juni 1989 VIII R 47/85, BFHE 157, 192, BStBl II 1989, 720; zu einer Gewinnverteilungsabrede BFH-Urteil vom 19. Januar 1993 VIII R 128/84, BFHE 170, 511, BStBl II 1993, 594; zu einer Unterbeteiligungsabrede zwischen Vater und Kindern BFH-Urteil vom 27. Januar 1994 IV R 114/91, BFHE 174, 219, BStBl II 1994, 635). Hingegen können diese Voraussetzungen naturgemäß keine Anwendung auf die Rechtsverhältnisse finden, die durch die äußerlich getroffenen Vereinbarungen gerade verdeckt werden sollen. Eine verdeckte Mitunternehmerschaft in Form einer Innengesellschaft unterliegt daher keinem Fremdvergleich (BFH-Urteil in BFHE 179, 100, BStBl II 1996, 133; Wacker in: Schmidt, a. a. O., § 15 Rz. 280).

39

(1) Landwirtehegatten sind nach ständiger Rechtsprechung auch dann Mitunternehmer, wenn der selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz entweder den Eheleuten gemeinsam oder ein erheblicher Teil des landwirtschaftlichen Grundbesitzes jedem Ehegatten zu Alleineigentum oder zu Miteigentum gehört und die Eheleute in der Landwirtschaft gemeinsam arbeiten (zuletzt BFH-Urteil vom 21. Dezember 2016 IV R 45/13, BFH/NV 2017, 459). Das gilt auch dann, wenn kein ausdrücklicher

Gesellschaftsvertrag und kein der Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis vorliegt (BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 IV R 44/02, BFHE 205, 157, BStBl II 2004, 500). In solchen Fällen ist von einem durch schlüssiges Verhalten (konkludent) zustande gekommenen Gesellschaftsvertrag auszugehen. Denn eine Gesellschaft i.S. von § 705 BGB kann - wie oben bereits dargelegt - in Form einer durch schlüssiges Verhalten (konkludent) zustande gekommenen Innengesellschaft auch dann bestehen, wenn kein Gesellschaftsverhältnis zwischen den Beteiligten ausdrücklich vereinbart wurde. Maßgeblich ist, dass weder ein gegenseitiger Leistungsaustausch noch ein bloßer familiärer Beistand das Verhalten bestimmt, sondern dass ein partnerschaftliches Zusammenwirken auf unternehmerischer Grundlage zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zieles vorliegt (BFH-Urteile vom 14. August 1986 IV R 248/84, BFHE 147, 438, BStBl II 1987, 17, und in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989).

40

(2) Diese Rechtsprechung beruht - worauf der BFH wiederholt hingewiesen hat (u. a. BFH-Urteile in BFHE 205, 157, BStBl II 2004, 500, unter 1.c., m. w. N.; vom 16. Mai 2018 VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl. II 2019, 60) - auf der besonderen Funktion des Grund und Bodens für die Land- und Forstwirtschaft. Denn der Eigentümer eines land- bzw. forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks erhält nicht nur die Gebrauchsvorteile des Grundstücks, sondern er wird auch Eigentümer der erzeugten und weiter zu verwertenden Früchte i. S. von § 99 Abs. 1 BGB, falls er nicht einem anderen die Aneignung gestattet hat (§§ 953, 956 BGB). Deshalb betätigt sich der Eigentümer als land- und forstwirtschaftlicher Unternehmer, wenn er ein land- bzw. forstwirtschaftliches Grundstück selbst bewirtschaftet oder für sich bewirtschaften lässt, das nach Größe und Bonität nachhaltige Erträge abwerfen kann, so dass es - anders als z. B. Hausgärten - eine Einnahmequelle von Gewicht sein kann (BFH-Urteile in BFHE 156, 163, BStBl II 1989, 504, und vom 26. Juni 1985 IV R 149/83, BFHE 144, 67, BStBl II 1985, 549, für einen Forstbetrieb). Die gemeinsame Fruchtziehung aus dem selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz vermittelt den Landwirtschaftsgatten dabei die für das Bestehen einer Mitunternehmerschaft nach allgemeinen Grundsätzen erforderliche Mitunternehmerinitiative und das Mitunternehmerisiko (BFH-Urteil vom 16. Mai 2018 VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl. II 2019, 60).

41

(3) Der Anteil des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, den jeder Ehegatte zur Verfügung gestellt hat, ist in der Regel aber nicht erheblich und daher zur Begründung einer konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtschaftsgatten nicht geeignet, wenn er weniger als 10% der insgesamt land- und forstwirtschaftlich genutzten Eigentums- und Pachtflächen beträgt (BFH-Urteile in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989, und in BFH/NV 2017, 459). Dabei kommt es nicht darauf an, ob dem Ehegatten das Fruchtziehungsrecht an den zur Verfügung gestellten Grundstücken als Alleineigentümer, als Miteigentümer oder als Pächter zusteht (BFH-Urteil in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989).

42

b. Die vorgenannten Rechtsgrundsätze zur Begründung einer konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtschaftsgatten können nach Überzeugung des Senats - entgegen der Auffassung der Klägerin - auf den Streitfall nicht übertragen werden. Durch die schenkweise Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils an den im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bilanzierten Grundstücken ist keine landwirtschaftliche Ehegatten-Mitunternehmerschaft entstanden.

43

aa. Der Beigeladene hatte seinen zuvor als Einzelunternehmer betriebenen Hof in die streitbefangene GbR, die Klägerin, eingebracht. Dabei wurden die gesamte Betriebsfläche, sämtliche Wirtschaftsgebäude und die Betriebsvorrichtungen, soweit sie zum Grundstück gehören, zur Nutzung in sein Sonderbetriebsvermögen eingelegt. Sämtliche Maschinen, Geräte und Werkzeuge, das Nutz-, Schlacht- und Mastvieh, die Liefer- und Absatzverträge, sämtliche Forderungen und Verbindlichkeiten wurden dagegen vereinbarungsgemäß Gesamthandsvermögen der Klägerin.

44

Allein mit der Übertragung der hälftigen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf seine Ehefrau konnte weder - wie von der Klägerin behauptet - eine faktische atypische Mitunternehmerschaft zwischen den Beigeladenen und einer Ehefrau entstehen noch konnte die Ehefrau atypisch stille Gesellschafterin der Klägerin werden.

45

Die Klägerin übersieht, dass der Beigeladene selbst seit dem Zeitpunkt der Einbringung in den Betrieb der Klägerin gar keinen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mehr innehatte, sondern allein die einzelnen Wirtschaftsgüter dieses Betriebes in seinem Sonderbetriebsvermögen hielt. Dieses Sonderbetriebsvermögen stellt jedoch für sich gesehen keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dar. Soweit ersichtlich werden diese im Sonderbetriebsvermögen bilanzierten Grundstücke und aufstehende Betriebsvorrichtungen dem Betrieb der Klägerin unentgeltlich zur Nutzung zur Verfügung gestellt. Dies hat wiederum zur Folge, dass im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen selbst keine Land- und Forstwirtschaft betrieben wird. Es existiert damit kein eigener Betrieb des Beigeladenen, an dem sich die Ehefrau nach Übertragung des hälftigen Eigentums der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens als atypisch stille Gesellschafterin beteiligen könnte.

46

bb. Zudem kommt eine Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze zur Begründung einer konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtschaftsehegatten auch deshalb nicht in Betracht, weil weder der Beigeladene noch seine Ehefrau die der Klägerin zur Nutzung überlassenen Flächen selbst bewirtschaften konnte. Das volle Bewirtschaftungsrisiko liegt vielmehr bei der Klägerin. Jedenfalls betreiben die Ehefrau sowie der Beigeladene gemeinschaftlich keine Land- und Forstwirtschaft im Sinne einer Fruchtziehung. Dies wäre jedoch eine grundlegende Voraussetzung für die Annahme eines landwirtschaftlichen Ehegattenbetriebs (vgl. BFH-Urteil vom 26. September 2013 IV R 16/10, BFH/NV 2014, 324).

47

cc. Durch die Übertragung des hälftigen Eigentums an den Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens ist die Ehefrau des Beigeladenen auch nicht automatisch atypisch stille Gesellschafterin der Klägerin geworden. Dies wird im Übrigen weder von der Klägerin noch dem Beigeladenen behauptet. Die vorgenannten Rechtsprechungsgrundsätze zur land- und forstwirtschaftlichen Ehegatten-Mitunternehmerschaft sind auf Gesellschaftsverhältnisse mit Dritten nicht anwendbar. Abgesehen davon würde auch hier die Begründung einer faktischen Mitunternehmerschaft daran scheitern, dass die Ehefrau des Beigeladenen die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens lediglich unentgeltlich zur Hälfte der Klägerin überlassen hat und damit selbst keine gemeinsame Bewirtschaftung als Gesellschaftszweck vornimmt.

48

dd. Da im Streitfall aufgrund der vorgenannten Ausführungen eine atypisch stille faktische Mitunternehmerschaft zwischen dem Beigeladenen und seiner Ehefrau nicht in Betracht kommt, konnte der Senat dahinstehen lassen, ob eine solche Frage überhaupt verfahrensrechtlich im vorliegenden Feststellungsverfahren geklärt werden kann.

49

Grundsätzlich ist eine Zusammenfassung von Feststellungen für doppelstöckige Personengesellschaften nicht zulässig (vgl. BFH, Urteil vom 21. Oktober 2015 IV R 43/12, BStBl II 2016, 517; vgl. auch BFH, Urteil vom 7. November 2019 IV R 9/18, BFH/NV 2020, 338). Der Senat konnte ebenso offenlassen, ob hier ausnahmsweise ein - vorgelagertes - Feststellungsverfahren für eine faktische atypische Mitunternehmerschaft wegen geringer Bedeutung unterbleiben konnte.

50

c. Da durch die hälftige Übertragung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens das zivilrechtliche Eigentum daran auf die Ehefrau des Beigeladenen übergegangen ist, müssen diese Wirtschaftsgüter - insoweit das Eigentum beim Beigeladenen verloren ist - aus dessen Sonderbetriebsvermögen ausscheiden. Dieses Verlassen des Sonderbetriebsvermögens stellt steuerrechtlich eine Entnahme i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG dar, die mit dem Teilwert zu bewerten ist. Die anteiligen Wirtschaftsgüter stellen bei der Ehefrau des Beigeladenen Privatvermögen dar.

51

Der Senat hat keine Anhaltspunkte, dass die Ehefrau des Beigeladenen durch die unentgeltliche Überlassung der anteiligen Wirtschaftsgüter an die Klägerin in irgendeiner Weise eine eigene land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit begründet hat.

52

d. Entgegen der Auffassung der Klägerin liegen auch die Voraussetzungen für die Anwendungen der Sonderregelungen des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG, die eine erfolgsneutrale Buchwertübertragung ermöglichen, nicht vor. Der Beigeladene hat weder einen Miteigentumsanteil an der Klägerin unentgeltlich auf seine Ehefrau übertragen noch wurden einzelne Wirtschaftsgüter von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Beigeladenen überführt.

53

e. Da - soweit ersichtlich - die Klägerin keine substantiellen Einwendungen gegen die Wertermittlungen vorgebracht hat und vielmehr mit den von der Betriebsprüfung auf den Übertragungstichtag festgestellten Teilwerten einverstanden ist, bestehen auch keine Bedenken hinsichtlich der Höhe der aufgedeckten stillen Reserven. Der Senat hat jedenfalls keine Anhaltspunkte, an der Richtigkeit der Wertermittlung durch die örtlich zuständigen amtlichen landwirtschaftlichen Sachverständigen zum 20. März 2012 zu zweifeln.

54

f. Zu Recht ist der Beklagte auch davon ausgegangen, dass nur ein Teilbetrag in Höhe von 15.519 € des gebildeten Investitionsabzugsbetrags - und damit nur die Hälfte des zulässigen Höchstbetrags - auf die im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bilanzierten Fütterungsanlagen übertragen werden konnte. Als wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens gingen im Zuge der Übertragung der Grundstücke auf die Ehefrau auch diese Betriebsvorrichtungen zur Hälfte in ihr zivilrechtliches (Privat-)Eigentum über. Da die Fütterungsanlagen damit nicht bis zum Ende des Nutzungs- und Verbleibenszeitraums des § 7g Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (in der Fassung der Streitjahre) vollständig im (Sonder-)Betriebsvermögen des Beigeladenen verblieben sind, musste folgerichtig die Übertragung des Investitionsabzugsbetrags auf die Hälfte des höchstzulässigen Betrags (=15.519 €) reduziert werden. Zu den entsprechenden erfolgswirksamen Auswirkungen im Zuge der Rückgängigmachung im Wirtschaftsjahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags (Wj 2007/2008) im Einzelunternehmen des Beigeladenen wird auf das Urteil des Senats vom 8. Juli 2020 zu dem Az. 9 K 183/18 Bezug genommen.

55

Nach alledem konnte die Klage insoweit keinen Erfolg haben.

56

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

57

3. Die Kosten des Beigeladenen waren nicht erstattungsfähig, da er weder einen Antrag gestellt noch das Verfahren in sonstiger Weise besonders gefördert hat (§ 139 Abs. 4 FGO). In der Regel entspricht es der Billigkeit, dem Beigeladenen nur dann Kostenerstattung zuzubilligen, wenn ihm Kosten entstanden sind und er Sachanträge gestellt hat. Nur in diesem Fall hat er das Risiko betragen, zu unterliegen und mit Kosten belastet zu werden (Stapperfend in: Gräber, Finanzgerichtsordnung, § 139 Rz. 158).