Urteil vom 21. Dezember 2016, IV R 45/13

Konkludente Mitunternehmerschaft bei Landwirtsehegatten - Zeitpunkt der Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

ECLI:DE:BFH:2016:U.211216.IVR45.13.0

BFH IV. Senat

EStG § 13, EStG § 14, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 3, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 27. September 2011, Az: 2 K 1636/10

Leitsätze

1. NV: Der Anteil des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, den jeder der Ehegatten 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 (Bestätigung des BFH-Urteils vom 25. September 2008 IV R 16/07, BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989) .

2. NV: Zum Verstoß gegen Denkgesetze bei der tatrichterlichen Würdigung der für die Bestimmung des Zeitpunkts der Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs maßgeblichen Umstände .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 28. September 2011 2 K 1636/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind die Kinder und Rechtsnachfolger der 1914 geborenen und am ... Mai 2010 verstorbenen M.

2 Der im Jahr 1965 verstorbene Ehemann der M (E) bewirtschaftete bis zu seinem Tod einen Weinbaubetrieb im Haupterwerb. M besaß Weinberggrundstücke, die sie E zur Bewirtschaftung überlassen hatte. Die von E als Rechtsnachfolgerin ererbten Flächen verpachtete M unmittelbar nach dem Ableben des E. Mit Urkunden vom 27. Februar 1969, 28. März 1972 und 14. März 1973 übertrug sie die Hofstelle, Einrichtungen und den überwiegenden Teil der Grundstücke unentgeltlich auf ihren Sohn (den Kläger zu 1.) und die restlichen Flächen auf ihre beiden Töchter (die Klägerinnen zu 2. und 3.). Nach Angaben der Kläger verblieben 48,5 Ar Wald, 39,44 Ar Weinberge und 16,58 Ar Bauland (insgesamt 104,52 Ar), die bereits zu Lebzeiten des E Eigentum der M gewesen waren, weiterhin in deren Eigentum.

3 Mit Schreiben vom 19. Juni 2006 erklärte M gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Betriebsaufgabe zum 30. April 2006. Mit Schreiben vom 5. September 2006, dem eine Aufgabebilanz zum 30. April 2006 beigefügt war, ermittelte sie zunächst einen Aufgabegewinn in Höhe von ... €. Dabei berücksichtigte sie die Verkehrs- und Buchwerte von Weinberggrundstücken in A-Stadt, von Waldflächen in B-Stadt sowie eines Bauplatzes (Flurstück .../3; 585 qm) in A-Stadt. Für den Bauplatz legte sie einen Verkehrswert in Höhe von ... € und einen Buchwert in Höhe von 2.991,06 € zugrunde. In der Anlage L ihrer am 26. Februar 2008 beim FA eingereichten

Einkommensteuererklärung 2006 erklärte M einen begünstigten Aufgabegewinn vor Abzug des Freibetrags bei Aufgabe eines ganzen Betriebs in Höhe von ... €, ohne die Abweichung von dem zuvor erklärten Wert zu erläutern.

4 Der landwirtschaftliche Sachverständige des FA behandelte auch das von M als Weinberg bezeichnete Flurstück .../2 in A-Stadt (1 073 qm; Buchwert 5.486,16 €) als Bauplatz mit einem Verkehrswert von ... €. Für den Bauplatz Flurstück .../3 übernahm er die Werte aus der Aufgabeerklärung. Unter Einbeziehung der weiteren Grundstücke ergab sich ein Aufgabegewinn von ... €, der um nachgewiesene Steuerberatungskosten in Höhe von 499 € auf ... € gemindert wurde.

5 Mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. Oktober 2008 setzte das FA die Einkommensteuer der M unter Berücksichtigung eines Aufgabegewinns aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ... € auf ... € fest.

6 Mit ihrem Einspruch beantragte M zunächst den Ansatz ihrer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Maßgabe einer geänderten Aufgabebilanz zum 30. April 2006 und unter Berücksichtigung höherer Steuerberatungskosten. Anschließend ergänzte M ihren Einspruch jedoch dahin, dass es sich bei den in der Aufgabeerklärung berücksichtigten Grundstücken zum 30. April 2006 nicht mehr um Betriebsvermögen gehandelt habe. Nach dem Tod des E im Jahr 1965 habe der Kläger zu 1. den väterlichen Betrieb übernommen und ihre Grundstücke gepachtet. Sie --M-- habe ab 1965 nur noch Einkünfte aus der Verpachtung erzielt, die nicht nach Bilanzierungsgrundsätzen ermittelt worden seien. Im Fall des Beginns der parzellenweisen Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs vor der Veröffentlichung des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. Oktober 1987 IV R 66/86 (BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260) werde dieser nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht infolge der genannten BFH-Entscheidung wieder zu einem bestehenden Betrieb, wenn nach bisheriger Verwaltungsauffassung infolge der parzellenweisen Verpachtung von einer Betriebsaufgabe auszugehen sei. Habe die Verwaltung bislang wegen einer fehlenden Fortführungserklärung eine Betriebsaufgabe angenommen, so sei objektiv vorhandenes Betriebsvermögen gleichwohl weiter als Privatvermögen zu behandeln.

7 Der Einspruch der M hatte keinen Erfolg. In seiner Einspruchsentscheidung vom 15. April 2010 führte das FA u.a. aus, die streitbefangenen Grundstücke hätten zum ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der M gehört. Ein Land- und Forstwirt, der seinen bisher selbst bewirtschafteten Betrieb verpachte, habe die Wahl zwischen einer Betriebsaufgabe und der Fortführung als ruhender Betrieb, wobei dies auch bei Verpachtung nur der wesentlichen Betriebsgrundlagen gelte. Gebe der Steuerpflichtige anlässlich der Verpachtung keine Aufgabeerklärung ab, so führe er den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb fort. Auch die Verpachtung seitens der M an den Kläger zu 1. habe --wie auch eine bei diesem durchgeführte Außenprüfung für die Jahre 1974 bis 1976 festgestellt habe-- nicht zu einer Zwangsaufgabe des Betriebs der M geführt. Das BFH-Urteil in BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260 greife nicht, da die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke der M nicht an verschiedene Pächter (parzellenweise Verpachtung), sondern nur an den Kläger zu 1. verpachtet worden seien.

8 Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (FG) änderte mit Urteil vom 28. September 2011 2 K 1636/10 --sinngemäß-- den während des Klageverfahrens ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 23. September 2011 dahingehend ab, dass bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der Ansatz eines Veräußerungsgewinns in Höhe von ... € unterbleibt. Zur Begründung führte das FG u.a. aus, das FA habe weder den Nachweis führen können, dass es sich bei den streitbefangenen Grundstücken der M während deren Ehe um Betriebsvermögen eines Weinbaubetriebs gehandelt habe, noch dass diese Flächen nach dem Ableben des E im Jahr 1965 von M landwirtschaftlich genutzt worden seien.

9 Mit seiner Revision rügt das FA, dass die FG-Entscheidung auf Rechtssätzen aufbaue, die der Rechtsprechung des BFH objektiv willkürlich und greifbar gesetzeswidrig widersprächen. Die Würdigung des FG verstoße gegen die Denkgesetze und sei nach den bislang getroffenen Tatsachenfeststellungen, die zum Teil dem Beteiligtenvorbringen und dem Inhalt der Akten widersprächen, unter keinem denkbaren rechtlichen Gesichtspunkt vertretbar.

10 Streitig sei, ob zum erklärten Zeitpunkt der Betriebsaufgabe (30. April 2006) im Eigentum der M befindliche Weinberg- und Waldflächen in einer Größe von 104,52 Ar von M in der Vergangenheit zu irgendeinem Zeitpunkt im Rahmen eines Einzelunternehmens oder einer Ehegatten-Mitunternehmerschaft zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt worden und bis zum genannten Zeitpunkt noch als Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs anzusehen seien.

11 Im Einzelnen trägt das FA u.a. vor:

In der Zeit ihrer Ehe bis zum Tod des E im März 1965 habe die M selbst ohne Vorliegen einer Ehegatten-Mitunternehmerschaft einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geführt. Nachdem kein Nutzungsüberlassungsvertrag zwischen M und E festgestellt worden sei, seien die Erträge aus der Bewirtschaftung der streitbefangenen land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen der M als Grundstückseigentümerin zuzurechnen (z.B. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431). Dies gelte auch, wenn der Ehegatte, der nicht Eigentümer der der Urproduktion dienenden Flächen sei, diese tatsächlich bewirtschafte und allein nach außen als Landwirt auftrete (z.B. BFH-Urteil vom 25. September 2008 IV R 16/07, BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989), und wenn der Eigentümerehegatte keine Wirtschaftsgebäude oder Betriebsmittel habe und nur der andere Ehegatte als Bewirtschafter nach außen auftrete.

12 Das FG habe jedoch schon aufgrund der in den Akten vorhandenen Verträge Anlass gehabt, zu prüfen, ob auf der Grundlage einer Gütergemeinschaft bzw. Errungenschaftsgemeinschaft zwischen den Ehegatten von einer Mitunternehmerschaft zwischen beiden auszugehen sei. Nach Aktenlage hätte es ohne weiteres eine Ehegatten-Innengesellschaft bejahen können. Außerdem habe das FG unter Verstoß gegen das BFH-Urteil in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989 den für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ausreichenden Vermögensbeitrag eines Landwirtsehegatten mit 20 % statt mit 10 % angesetzt. Nach Aktenlage hätte das FG zu einem Beitrag der M in Höhe von 17 % (Verhältnis von zurückbehaltener Fläche von 104,52 Ar zu einer Gesamtfläche von 611,16 Ar) kommen können. Aber auch der vom FG angenommene Beitrag von 13 % stehe nach der Rechtsprechung des BFH einer Mitunternehmerschaft zwischen den Landwirtsehegatten nicht entgegen. Im Übrigen habe das FG ungeprüft nur auf das der M nach Teilung des Erbes verbliebene Eigentum abgestellt. Denknotwendig sei jedoch auf die während der Ehe vorhandenen land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen abzustellen. Anhand der ihm vorliegenden notariellen Verträge hätte das FG feststellen können, dass die M Alleineigentümerin von 1,5 ha und zusammen mit E Miteigentümerin von rd. 2,4 ha Nutzflächen gewesen sei. Schließlich sei das FG fehlerhaft davon ausgegangen, dass die Waldflächen eines Ehegatten bei der Beurteilung einer Ehegatten-Innengesellschaft nicht zu beachten seien, wenn der andere Ehegatte nicht über gleichartige Nutzflächen verfüge. Das FG habe dabei nicht beachtet, dass die Anforderungen an sog. Bauernwälder, die keine eigenständige Existenzgrundlage bildeten, als unselbständiger Teil des landwirtschaftlichen Betriebs nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung äußerst gering seien. Bildeten Forstflächen hingegen einen selbständig lebensfähigen Forstbetrieb, so sei von einem Teilbetrieb auszugehen. Das FG habe auch nicht festgestellt, dass die Forstflächen so weit von den Weinbergen entfernt gelegen hätten, dass sie nicht zusammen einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der M hätten zugerechnet werden können.

13 In der Zeit von März 1965 bis zum 27. Februar 1969 (Datum der notariellen Verträge --Erbvertrag und Grundstücksübereignungsvertrag-- zwischen M und ihren drei Kindern) seien die schon immer im Eigentum der M befindlichen Grundstücke nach den Feststellungen des FG nicht an einen der oder an alle Kläger verpachtet worden, sondern ausschließlich die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke, die zum Betrieb des E gehört hätten. Hinsichtlich der streitbefangenen Grundstücke habe das FG wegen der fehlenden Verpachtung bis Februar 1969 zu einer aktiven land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit der M kommen müssen.

14 Auch in der Zeit vom 27. Februar 1969 bis 1972 habe M eine aktive land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ausgeführt, weil der Kläger zu 1. die bei M verbliebenen Weinbergflächen (56,02 Ar) für diese bewirtschaftet habe. Wenn das FG in den Entscheidungsgründen seines Urteils ausgeführt habe, dass die Beteiligten übereinstimmend davon ausgingen, die Weinbergflächen seien von M dem Kläger zu 1. "zu dessen Bewirtschaftung" überlassen worden, stehe dies im Widerspruch zu dem im FG-Urteil wiedergegebenen Vortrag des FA, dass sich der Kläger zu 1. im genannten Erbvertrag zur Bewirtschaftung "für" die M auf deren Lebenszeit verpflichtet habe. Die Auffassung des FA stütze sich auf die Vereinbarung im Erbvertrag, wonach sich der Kläger zu 1. verpflichtet habe, die Weinberge im Eigentum der M --gemeint einschließlich der später als Bauland behandelten Grundstücke (insgesamt 56,02 Ar)--, die in der Teilungsanordnung nicht aufgeführt seien, für die M auf deren Lebenszeit unentgeltlich zu bewirtschaften. Nach Angaben der M habe der Kläger zu 1. dieser Verpflichtung entsprochen, ohne dass das FG entgegenstehende Feststellungen getroffen habe. Soweit die M zum Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge vom 27. Februar 1969 Eigentümerin zahlreicher hier nicht streitbefangener Grundstücke gewesen sei, stehe dies der Annahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bezüglich der streitbefangenen Flächen (104,52 Ar) nicht entgegen. Denn eigenbetrieblich genutzte land- und forstwirtschaftliche Nutzflächen, die nach der Übertragung, Veräußerung oder Entnahme von land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen verblieben, bildeten nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 9. November 2000 IV R 60/99, BFHE 193, 433, BStBl II 2001, 101) einen vollständigen Betrieb. Dies gelte unabhängig davon, ob die Übertragung alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs umfasse (BFH-Urteil vom 24. Februar 2005 IV R 28/00, BFH/NV 2005,

1062) oder die Übertragung erst nach und nach stattfinde (BFH-Beschluss vom 30. Dezember 2004 IV B 57/04, BFH/NV 2005, 1042), und zwar selbst dann, wenn die zurückbehaltenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen keine eigenständige Existenzgrundlage mehr bildeten (BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 1042). Die der M verbliebenen weinbaulich genutzten Flächen seien auch ausreichend groß für die Annahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, weil sie mehr als 30 Ar betragen hätten (BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792) und dabei ertragreicher als Ackerbaugrundstücke seien.

15 Zu Unrecht habe das FG auch die streitbefangenen Waldflächen (48,5 Ar) nicht als Betriebsvermögen der M angesehen. Zur forstwirtschaftlichen Nutzung zähle grundsätzlich jede mit Nutzhölzern bestandene Fläche, selbst wenn deren Bestandspflege über längere Zeiträume --ggf. Jahrzehnte-- vernachlässigt werde (BFH-Urteil vom 18. März 1976 IV R 52/72, BFHE 118, 441, BStBl II 1976, 482) oder sogar vollständig fehle und der Land- und Forstwirt selbst kein Interesse an der Holzernte habe, sondern lediglich den Wertzuwachs aus dem aufstehenden Holz durch Verkauf der Waldfläche realisieren könne (BFH–Urteil vom 14. Juli 1988 IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771). Allein eine durch natürliche Einsamung entstandene forstwirtschaftlich nutzbare Fläche könne genügen (BFH-Urteile vom 13. April 1989 IV R 30/87, BFHE 157, 98, BStBl II 1989, 718, und vom 18. Mai 2000 IV R 27/98, BFHE 192, 287, BStBl II 2000, 524). Bereits die Hinnahme des natürlichen Holzzuwachses auf einer ausreichend großen Fläche begründe einen Forstbetrieb (BFH-Urteil in BFHE 118, 441, BStBl II 1976, 482). Hiernach habe die M ihre Waldfläche nach der Holzernte in 1950 durch Bewirtschaftungsmaßnahmen in Form einer Aufforstung und fachgerechten Bewirtschaftung mittels eines Beförsterungsvertrags aktiv forstwirtschaftlich genutzt. Es könne dahinstehen, ob die Waldfläche bei isolierter Betrachtung hinreichend groß sei, um einen Forstbetrieb zu begründen; zumindest als Bauernwaldung sei sie unselbständiger Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der M.

16 Soweit in dem Auszug eines Außenprüfungsberichts vom ... Mai 1978 betreffend das Weingut des Klägers zu 1., der dem FG vorgelegen habe, u.a. ausgeführt werde, dass M 1969 ihren Betrieb an den Kläger zu 1. verpachtet habe, werde dort davon ausgegangen, dass während der Verpachtung der Betrieb der M nicht aufgegeben worden sei. Das gründe darauf, dass auch M und der Kläger zu 1. für jene Zeit von einer Fortführung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der M ausgegangen seien. Das FG habe nicht begründet, weshalb jener Außenprüfungsbericht für die Zeit bis 1972 keinen Nachweis für eine aktive land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit der M liefere.

17 Das FG hätte danach für die Zeit bis 1972 eine Bewirtschaftung der bei M verbliebenen Weinbergflächen (56,02 Ar) durch den Kläger zu 1. annehmen und deshalb eine aktive land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit der M bejahen müssen. Gleichfalls hätte die Waldfläche als Betriebsvermögen angesehen werden müssen.

18 Soweit das FG ausgeführt habe, dass M die von E geerbten Flächen an ihre Kinder verpachtet und dann u.a. mit Vertrag vom 27. Februar 1969 unentgeltlich überwiegend an den Kläger zu 1. und im Übrigen an ihre Töchter übertragen habe, und hieraus eine Zerschlagung des ererbten Betriebsvermögens gefolgert habe, habe das FG nicht festgestellt, durch welche Handlungen und Geschehensabläufe der Betrieb des E zerschlagen oder aufgegeben worden sei. Es stelle sich die Frage, ob ein oder zwei land- und forstwirtschaftliche Betriebe vorgelegen hätten. Soweit die Kläger nachträglich eine parzellenweise Verpachtung des Betriebs des E behauptet hätten, sei diese nicht festgestellt und sie könne auch keine Aufgabe des Betriebs des E bewirken (BFH-Urteil vom 8. März 2007 IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640). Mit der Teilungsanordnung im Erbvertrag vom 27. Februar 1969 werde keine Betriebsaufgabe begründet, denn diese sei lediglich eine Regelung für den Erbfall. Mit dem Erbfall gehe ein aktiver oder verpachteter land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Ganzen auf den Rechtsnachfolger über (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1640). Der Aufgabe oder Zerschlagung des Betriebs der M stehe deren aktive Tätigkeit ab Februar 1969 entgegen. Sofern der Betrieb des E isoliert zu betrachten sei, habe eine Betriebszerschlagung oder -aufgabe dieses Betriebs ohnehin keine Bedeutung für den Betrieb der M. Entscheidend sei aber, dass das FG keine Feststellungen zu einer Zerschlagung oder Aufgabe des Betriebs der M mit den streitbefangenen Grundstücken bis zu der von M erklärten Betriebsaufgabe zum 30. April 2006 getroffen habe.

19 Für die Zeit von 1972 bis zum 30. April 2006 stünden die Ausführungen des FG, dass M die streitbefangenen Weinbergflächen dem Kläger zu 1. "zu dessen Bewirtschaftung" überlassen habe, wiederum im Widerspruch zum Vortrag der Beteiligten. Unstreitig sei, dass M ab 1972 von den ihr verbliebenen Flächen Weinberge in einer Größe von 39,44 Ar an den Kläger zu 1. entgeltlich verpachtet habe, nach Angaben der Kläger zur Aufbesserung ihrer Witwenrente. Die restlichen Weinbergflächen (16,58 Ar) sowie die Waldfläche (49,5 Ar) seien von M hingegen weiter aktiv land- und forstwirtschaftlich genutzt worden, denn das FG habe nicht festgestellt, dass diese Flächen verpachtet oder einem Dritten zur Nutzung überlassen worden seien. Dabei seien schon die weinbaulich genutzten

Flächen (16,58 Ar) ausreichend groß für die Annahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, weil diese wesentlich ertragreicher als eine nach dem BFH-Urteil in BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792 für die Annahme eines solchen Betriebs genügende Acker- oder Grünlandfläche von 30 Ar seien. Zudem sei auch für die Zeit ab 1972 die Waldfläche als eigenbetriebliche forstwirtschaftliche Nutzung der M zu berücksichtigen. Das FG habe diese eigenbetriebliche Nutzung hingegen nicht berücksichtigt und ohne Begründung unterstellt, dass die für das Streitjahr (2006) als Bauland bewerteten Grundstücke nicht mehr weinbaulich genutzt worden seien.

20 Das FA beantragt,
das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

21 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

22 Sie tragen u.a. vor, die von M in die Ehe eingebrachten Weinberggrundstücke habe M dem E unentgeltlich zur Mitbewirtschaftung überlassen. Die Waldfläche (48,5 Ar) habe keine Rolle gespielt. Die Weinberggrundstücke seien nie Betriebsvermögen geworden. Nach dem Tod des E habe der Kläger zu 1. den Betrieb des E weitergeführt und die Weinberge der M mitbewirtschaftet. Durch die Teilung im Jahr 1969 sei der Betrieb des E zerschlagen worden, ein Betrieb der M habe nie existiert. Die Zurückbehaltung von Flächen sei erfolgt, weil M in Gestalt von Baugelände einen "Notgroschen" hätte haben wollen und Pietätsgründe für den Behalt eines Grundstücks gesprochen hätten, auf dem ein Sohn der M im Jahr 1948 ums Leben gekommen sei. Eine Betriebsaufgabeerklärung hätte mangels Betriebs nicht abgegeben werden dürfen.

23 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

24 II. Die Revision des FA ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen Feststellungen des FG stehen teilweise im Widerspruch zu dem Vorbringen der Beteiligten, verstoßen gegen Denkgesetze und tragen jedenfalls nicht dessen Würdigung, dass im Streitjahr (2006) kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb der M mehr existiert habe und deshalb die streitbefangenen Flächen zum Zeitpunkt der von M erklärten Betriebsaufgabe (30. April 2006) kein Betriebsvermögen mehr dargestellt hätten. Zudem legt die angegriffene Entscheidung Rechtssätze zugrunde, die mit der Rechtsprechung des BFH nicht in Einklang stehen. Das FG erhält mit der Zurückverweisung Gelegenheit, die fehlenden Feststellungen nachzuholen und den Sachverhalt auf der Grundlage der höchstrichterlichen Rechtsprechung neu zu beurteilen.

25 1. Für die Zeit der Ehe von M und E bis zu dessen Tod im März 1965 hat das FG eine Mitunternehmerschaft geprüft, ohne die Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989 zu beachten. Nach jener Entscheidung können Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft (auch) ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag eine Mitunternehmerschaft bilden, wenn jeder der Ehegatten einen erheblichen Teil der selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zur Verfügung stellt. 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. Der Anteil des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, den jeder Ehegatte zur Verfügung gestellt hat, ist nach dem BFH-Urteil in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989 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. Demgegenüber hat das FG in seinem Urteil vom 28. September 2011 einen erheblichen Beitrag der M unter Anwendung einer 20 %-Grenze verneint. Schon ungeachtet der vom FA vorgetragenen --vom FG indes nicht näher festgestellten-- Umstände, wonach eine Mitunternehmerschaft zwischen M und E auch auf zivilrechtlicher Grundlage bestanden haben könnte (in den beiden notariellen Urkunden vom 27. Februar 1969 wird die M allerdings als "nicht in fortgesetzter Gütergemeinschaft lebend" gekennzeichnet), wäre bei Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989 bereits ausgehend von einer vom FG berücksichtigten, auch noch im Streitjahr im Eigentum der M stehenden Fläche von rd. 56 Ar (39,44 Ar Weinberge und 16,58 Ar --späteres-- Bauland) und dem vom FG auf dieser Grundlage bezifferten Anteil der M an den von E bewirtschafteten Flächen von 13 % ein nicht unerheblicher Beitrag der M zu bejahen gewesen.

26 Es kommt hinzu, dass das FG keine Feststellungen zu den Flächen getroffen hat, die zu Lebzeiten des E im Eigentum der M gestanden haben und die im Rahmen des Weinguts des E bzw. der Landwirtsehegatten

bewirtschaftet worden sind. Zutreffend hat das FA darauf hingewiesen, dass sich diese Flächen nicht notwendig auf die bis zum Streitjahr im Eigentum der M verbliebenen Flächen beschränkt haben.

27 Weiter kommt hinzu, dass das FG zu Unrecht ohne weitere Prüfung im Eigentum der M stehende Waldflächen (verblieben waren der M bis zum Streitjahr 48,5 Ar) nicht in seine Betrachtung einbezogen hat. Denn insoweit hätte das FG --worauf das FA ebenfalls zutreffend hingewiesen hat-- prüfen müssen, ob es sich um eine Bauernwaldung gehandelt hat, die nicht nach einem selbständigen Betriebswerk bewirtschaftet wird, bei der nicht die einzelnen Voraussetzungen eines Forstbetriebs --vor allem die Gewinnerzielungsabsicht-- vom Objekt her in jedem Jahr erfüllt sind, sondern nur innerhalb der Gesamtumtriebszeit der vorhandenen Altersklassen des Baumbestandes (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. Juni 1985 IV R 149/83, BFHE 144, 67, BStBl II 1985, 549, und vom 15. Oktober 1987 IV R 91/85, BFHE 151, 392, BStBl II 1988, 257), und die weder eine nachhaltige Bestandspflege noch die Vornahme von Holzeinschlägen voraussetzt (z.B. BFH-Urteile in BFHE 118, 441, BStBl II 1976, 482, und in BFHE 192, 287, BStBl II 2000, 524).

28 Nach Aktenlage spricht viel dafür, dass die Voraussetzungen für eine Mitunternehmerschaft der Landwirtsehegatten erfüllt waren.

29 2. Für die Zeit nach dem Tod des E im März 1965 ist nicht nachvollziehbar, dass das FG im Tatbestand seiner angegriffenen Entscheidung davon ausgeht, die M als Rechtsnachfolgerin des E habe die ererbten Flächen unmittelbar nach dem Ableben des E an ihre Kinder verpachtet, während es als Vortrag der M ausführt, dass der Kläger zu 1. den väterlichen Betrieb übernommen habe. Soweit eine Mitunternehmerschaft nach den unter II.1. ausgeführten Grundsätzen anzunehmen ist, wird das FG deshalb zu prüfen haben, an wen die M als Rechtsnachfolgerin des E den zuvor von den Landwirtsehegatten als Mitunternehmer bewirtschafteten (gesamten) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einschließlich der in ihr Eigentum fallenden Grundstücke verpachtet hat. Zwar ist das FG --sinngemäß-- davon ausgegangen, dass nur ein Betrieb des E von der M verpachtet worden sei. Dies beruht aber auf der rechtsfehlerhaft begründeten und nach den unter II.1. genannten Maßstäben nicht naheliegenden Vorstellung, dass keine Mitunternehmerschaft zwischen den Ehegatten bestanden habe. Sollten sich Anhaltspunkte für die Annahme einer von den Klägern behaupteten parzellenweisen Verpachtung ergeben, müsste dies keine Zerschlagung des Betriebs zur Folge haben (BFH-Urteile in BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260, und in BFH/NV 2007, 1640). Dass M im Hinblick auf das BFH-Urteil in BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260 hätte Vertrauensschutz beanspruchen können, ist nicht ersichtlich, nachdem die Beteiligten bis zum Ergehen jenes Urteils nicht von einer Betriebsaufgabe und deshalb auch nicht von Privatvermögen ausgegangen sind. Im Fall einer --auch parzellenweisen-- Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen ist grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung so lange von einer Fortführung des Betriebs auszugehen, wie eine Betriebsaufgabe nicht erklärt worden ist und die Möglichkeit besteht, den Betrieb fortzuführen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, und --für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb-- BFH-Urteil in BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260). Für die Annahme der Fortführung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs kann es genügen, dass die maßgeblichen Grundlagen des Betriebs in Gestalt des Grund und Bodens, der Wirtschaftsgebäude und der Hofstelle verpachtet sind, während das lebende und tote Inventar schon im Hinblick auf die normale Dauer von Landpachtverträgen veräußert wird (näher BFH-Urteil in BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260). In diesem Zusammenhang wird das FG auch dem Hinweis des FA auf den Außenprüfungsbericht vom ... Mai 1978 betreffend das Weingut des Klägers zu 1. nachzugehen haben, nach dessen Feststellungen während der Verpachtung der Betrieb der M nicht aufgegeben worden sei.

30 Sollte das FG zu dem Ergebnis gelangen, dass keine Mitunternehmerschaft zwischen M und E bestanden hat, stünde dies der Annahme eines eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der M (s. dazu II.3.) schon für die Zeit bis zum 27. Februar 1969 nicht entgegen.

31 3. Für die Zeit vom 27. Februar 1969 (Datum des notariellen Erbvertrags und Grundstücksübereignungsvertrags zwischen M und den Klägern) bis 1972 steht der Würdigung des FG entgegen, dass dieses nicht dem Vortrag des FA nachgegangen ist, der Kläger zu 1. habe sich im genannten Erbvertrag zur Bewirtschaftung "für" die M auf deren Lebenszeit verpflichtet. Nähere Feststellungen zu den Regelungen des Erbvertrags und deren tatsächlicher Durchführung hat das FG nicht getroffen. Wenn das FG in den Entscheidungsgründen des angefochtenen Urteils ausgeführt hat, dass die Beteiligten übereinstimmend davon ausgingen, die M habe die ihr verbliebenen Weinbergflächen dem Kläger zu 1. "zu dessen Bewirtschaftung" überlassen, findet dies --soweit diese Aussage dahingehend zu verstehen ist, dass der Kläger zu 1. die Flächen im Rahmen seines eigenen Weinguts auf eigene Rechnung bewirtschaftet habe-- in den bislang getroffenen Feststellungen des FG keine Stütze. Soweit der M nach der Übertragung von Flächen auf ihre Kinder Flächen verblieben sind, die bereits zur Zeit ihrer Ehe in ihrem

Eigentum gestanden haben --also die nunmehr streitbefangenen Grundstücke-- und jedenfalls die Weinbergflächen (einschließlich der Flächen, die später zu Bauland geworden sind) von dem Kläger zu 1. für die M bewirtschaftet worden sind, stünde der Annahme eines (sofern eine frühere Mitunternehmerschaft zu bejahen ist, nunmehr verkleinerten) land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der M die Größe der bewirtschafteten Flächen nicht entgegen. Denn allein die auf Weinberge entfallenden Flächen beliefen sich nach Angaben der Kläger auf 56,02 Ar und überstiegen damit die für die Abgrenzung von privater Gartenbewirtschaftung entwickelte Grenze von 3 000 qm (näher dazu BFH-Urteil in BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792). Außerdem kommt nach den unter II.1. ausgeführten Grundsätzen auch insoweit in Betracht, dass die der M verbliebene Waldfläche (48,5 Ar) in die Würdigung mit einzubeziehen ist.

32 4. Für die Zeit von 1972 bis zum 30. April 2006 (ursprüngliche Erklärung der Betriebsaufgabe) hat das FG keine weiteren Feststellungen getroffen. Auch für diese Zeitspanne wird das FG seine noch zu treffenden Feststellungen zu den Regelungen des Erbvertrags und deren tatsächlicher Durchführung (II.3.) zu berücksichtigen haben. Sollte der Vortrag des FA zutreffen, dass M ab 1972 von den ihr verbliebenen Flächen Weinberge in einer Größe von 39,44 Ar an den Kläger zu 1. entgeltlich verpachtet habe, stünde auch dies der Annahme der Fortführung eines (ggf. verkleinerten) land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der M nicht entgegen. Zum einen wurde ein anderer Teil der M verbliebenen Flächen nicht an den Kläger zu 1. verpachtet. Insoweit kommt in Betracht, dass diese Weinberge in der Größe von 16,58 Ar (56,02 Ar abzüglich 39,44 Ar) weiterhin auf der Grundlage der noch festzustellenden Regelungen des Erbvertrags vom Kläger zu 1. für die M bewirtschaftet worden sind. Der Umstand, dass Weinbergflächen teilweise später zu Bauland geworden sind, schließt deren vorherige landwirtschaftliche Nutzung bzw. Weiternutzung als Weinberg nicht aus. Außerdem kommt nach den unter II.1. ausgeführten Grundsätzen auch für diese Zeit in Betracht, dass die der M verbliebene Waldfläche (48,5 Ar) in die Würdigung mit einzubeziehen ist. Zum anderen führte die teilweise Verpachtung von Nutzflächen bei einem bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, die als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen sind, nicht zur Annahme einer Betriebsaufgabe. Die Betriebsverpachtungsgrundsätze (vgl. II.2.) gelten nur für die --auch parzellenweise-- Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen.

33 5. Der Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung durch Urteil, nachdem die Beteiligten übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet haben (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

34 6. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Verfahrens beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de