

Dokumentnummer: 4r44_02
letzte Aktualisierung: 14.05.2004

BFH, 22.01.2004 - II R 44/02

EStG § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

itunternehmerschaft von Ehegatten in der Landwirtschaft auch ohne Gesellschaftsvertrag künftig

1. Von einer Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten in der Landwirtschaft ist auch dann auszugehen, wenn weder ein ausdrücklicher Gesellschaftsvertrag noch ein der Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis vorliegt. Das ist dann der Fall, wenn der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz entweder den Eheleuten gemeinsam oder ein erheblicher Teil des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes jedem Ehegatten zu Alleineigentum oder Miteigentum gehört, die Eheleute in dem gemeinsamen Betrieb mitarbeiten und keine anzuerkennenden abweichenden Vereinbarungen über die Nutzung der Wirtschaftsgüter bestehen (ständige Rechtsprechung seit Urteil vom 30. Juni 1983 IV R 206/80, BFHE 138, 561, BStBl II 1983, 636).
2. Pachtflächen sind nicht geeignet, eine Ehegatten-Mitunternehmerschaft ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag zu begründen (Fortführung der Grundsätze des Senatsurteils vom 7. Oktober 1982 IV R 186/79, BFHE 136, 537, BStBl II 1983, 73).

Mitunternehmerschaft von Ehegatten in der Landwirtschaft auch ohne Gesellschaftsvertrag künftig

1. Von einer Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten in der Landwirtschaft ist auch dann auszugehen, wenn weder ein ausdrücklicher Gesellschaftsvertrag noch ein der Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis vorliegt. Das ist dann der Fall, wenn der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz entweder den Eheleuten gemeinsam oder ein erheblicher Teil des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes jedem Ehegatten zu Alleineigentum oder Miteigentum gehört, die Eheleute in dem gemeinsamen Betrieb mitarbeiten und keine anzuerkennenden abweichenden Vereinbarungen über die Nutzung der Wirtschaftsgüter bestehen (ständige Rechtsprechung seit Urteil vom 30. Juni 1983 IV R 206/80, BFHE 138, 561, BStBl II 1983, 636).

2. Pachtflächen sind nicht geeignet, eine Ehegatten-Mitunternehmerschaft ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag zu begründen (Fortführung der Grundsätze des Senatsurteils vom 7. Oktober 1982 IV R 186/79, BFHE 136, 537, BStBl II 1983, 73).

ESTG § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Urteil vom 22. Januar 2004 IV R 44/02

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 14. Februar 2001
12 K 835/96 (EFG 2002, 171)

Gründe

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und gaben für die Streitjahre (1988 bis 1990) als GbR wie in den Vorjahren Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ab. Der bewirtschaftete Grund und Boden bestand zum Teil aus eigenen, den Klägern je zur Hälfte gehörenden, und zum Teil aus hinzugepachteten landwirtschaftlichen Nutzflächen. Die Pachtverträge hatte allein der Kläger, und zwar im eigenen Namen, abgeschlossen. Durch Zukauf und Zupacht wurde die land- und forstwirtschaftlich genutzte Fläche von Beginn der 70er Jahre an stetig erhöht. In den Wirtschaftsjahren 1988/89 bis 1990/91 waren von den jeweiligen insgesamt bewirtschafteten Flächen (57,46 ha, 58,25 ha und 56,64 ha) 12,64 ha, 21 ha und 21,44 ha Eigentumsflächen, was einem Anteil von 22 v.H., 36,06 v.H. und 37,86 v.H. der Gesamtflächen entsprach. Für die Streitjahre ergingen erklärungsgemäß Gewinnfeststellungsbescheide.

Bei einer Außenprüfung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass der Kläger Lohnarbeiten (fast ausschließlich Mähdrescharbeiten) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung für andere Land- und Forstwirte ausgeführt hatte. Der Prüfer behandelte die Erträge als gewerbliche Einkünfte und rechnete sie ausschließlich dem Kläger zu. Das FA stellte daher die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend niedriger fest und erließ die angefochtenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung. Mit dem dagegen gerichteten, erfolglosen Einspruch wandte sich der Kläger gegen die Annahme einer Mitunternehmerschaft, auch um damit zu erreichen, dass ihm die Lohnarbeiten als landwirtschaftlichem Einzelunternehmer zugerechnet würden.

Auch die Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 171 veröffentlicht.

Mit ihrer dagegen gerichteten Revision machen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts geltend und tragen vor: Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) habe bisher für die Annahme einer faktischen Mitunternehmerschaft entscheidend auf die Eigentumsflächen der beiden Ehegatten abgestellt und einen Mindestanteil des jeweiligen Ehegatten von 20 v.H. der bewirtschafteten Fläche verlangt. Dies trage dem in der Landwirtschaft eingetretenen Strukturwandel nicht genügend Rechnung. Der Anteil der Pachtflächen habe stetig zugenommen. Es sei nicht verständlich, warum nicht auch die Pachtflächen einbezogen würden, weil es entscheidend auf das Recht der Fruchtziehung ankomme. Zudem würden Pachtverträge oftmals auf sehr lange Zeit abgeschlossen. Mit der Technisierung und Bürokratisierung habe zudem der Grund und Boden an Bedeutung verloren, während andere Wirtschaftsgüter (z. B. Stallgebäude, Rübenlieferrechte und Milchreferenzmenge, Know how und Stilllegungsprämien) an Gewicht gewonnen hätten.

Die Pachtflächen seien allein dem Kläger zuzurechnen, so dass der Anteil der der Klägerin allein zuzurechnenden (Eigentums-) Flächen von 1980 bis 1995 trotz Zunahme stets unter 20 v.H. gelegen habe. Auch sei nur er, der Kläger, nach außen aufgetreten. Die Abrechnungen seien nur mit ihm erfolgt. Die einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungen hätten daher unterbleiben müssen.

Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie die angefochtenen Feststellungsbescheide ersatzlos aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide sind zu Recht ergangen. Das FG ist zutreffend von einer Mitunternehmerschaft der Ehegatten allein aufgrund ihres Miteigentums an einem Teil der bewirtschafteten Flächen und ihrer beiderseitigen Mitarbeit im Betrieb ausgegangen. Entgegen der Auffassung der Kläger haben die übrigen, nach ihrem Vortrag allein vom Kläger hinzugepachteten Flächen auf diese Beurteilung keinen Einfluss.

1. Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, 439, BStBl II 1984, 751) wird eine steuerliche Mitunternehmerschaft nur durch ein Gesellschaftsverhältnis oder ein wirtschaftlich damit vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis begründet, das den Mitunternehmern ein Unternehmerrisiko auferlegt und Unternehmerinitiative einräumt.

a) Auch Ehegatten können danach nur Mitunternehmer eines Betriebs sein, wenn zwischen ihnen ein Gesellschaftsvertrag zustande gekommen ist, der den gleichen Anforderungen genügt, die nach der Rechtsprechung des BFH an alle Verträge zwischen nahen Angehörigen zu stellen sind. Steuerlich können solche Verträge nur berücksichtigt werden, wenn sie rechtswirksam zustande gekommen sind, einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich vollzogen werden (BFH-Urteil vom 14. August 1986 IV R 341/84, BFHE 147, 449, BStBl II 1987, 23, m.w.N.).

b) Allerdings ist der Senat in ständiger Rechtsprechung auch dann von einer Mitunternehmerschaft zwischen Landwirtsehegatten ausgegangen, wenn kein ausdrücklicher Gesellschaftsvertrag und auch kein der Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis vorliegt, sondern der 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 (s. nur Senatsurteile vom 30. Juni 1983 IV R 206/80, BFHE 138, 561, BStBl II 1983, 636, und vom 16. Juni 1994 IV R 71-72/93, BFH/NV 1995, 762, jeweils m.w.N.). In solchen Fällen kann die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses in der Regel nur durch den Nachweis widerlegt werden, dass einer der Ehegatten das Nutzungsrecht an seinen eigenen Grundstücken dem anderen Ehegatten durch einen Nutzungsüberlassungsvertrag eingeräumt und damit auf seine Gewinnbeteiligung verzichtet hat (Senatsurteile vom 14. August 1986 IV R 264/84, BFHE 147, 443, BStBl II 1987, 20, und vom 28. Juli 1994 IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202).

c) Diese Rechtsprechung, an der der Senat auch im Streitfall festhält, beruht auf der besonderen Funktion des Grund und Bodens für die Landwirtschaft, der bei bestimmungsgemäßer Nutzung nicht nur Gebrauchsvorteile, sondern vor allem Früchte i.S. von § 99 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) hervorbringt, die dem Eigentümer zufallen, wenn dieser nicht einem anderen die Aneignung gestattet hat (§§ 953, 956 BGB). Eine solche Bedeutung kann --anders als die Kläger meinen-- Pachtflächen nicht zukommen. Aus diesem Grunde hat es der Senat für die Annahme einer konkludenten Ehegatten-Mitunternehmerschaft nicht ausreichen lassen, dass einer der Ehegatten Eigentumsflächen, der andere aber ausschließlich Pachtflächen beisteuerte (Senatsurteile vom 7. Oktober 1982 IV R 186/79, BFHE 136, 537, BStBl II 1983, 73; vom 26. Mai 1994 IV R 134/92, BFH/NV 1995, 114, und in BFH/NV 1995, 762). Dem von den Klägern so bezeichneten Strukturwandel in der Landwirtschaft können Ehegatten ohne weiteres dadurch Rechnung tragen, dass sie fremdvergleichsfeste und ernsthaft durchgeführte Gesellschaftsverträge schließen. Ein Bedürfnis nach Ausdehnung der Grundsätze zur konkludent geschlossenen Ehegatten-Innengesellschaft auf Pachtbetriebe besteht danach nicht.

2. Im Streitfall gehören die Eigentumsflächen, die Grundlage des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sind, den Klägern je zur ideellen Hälfte. Darüber hinaus hat das FG für den Senat bindend festgestellt, dass die Klägerin in den Streitjahren die kaufmännischen Belange des Betriebs mit der Übernahme der Bankgeschäfte und des Schriftverkehrs besorgt hatte. Es hat daraus in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise den Schluss gezogen, dass beide Kläger gleichermaßen Mitunternehmerrisiko getragen und Mitunternehmerinitiative entfaltet haben.

Der danach zwingenden Annahme einer Ehegatten-Innengesellschaft steht die Zupachtung von Nutzflächen in erheblichem Umfang nicht entgegen. Dabei kann dahinstehen, ob der Kläger allein oder zugleich in Vertretung der Klägerin als Pächter dieser Flächen aufgetreten ist. Jedenfalls sind die Pachtgrundstücke für den Gesamtbetrieb der Kläger hinzugepachtet worden, so dass allenfalls ein Abzug von Sonderbetriebsausgaben des Klägers im Rahmen der Gewinnfeststellung in Frage kommen könnte. Da aber das in der Praxis in solchen Fällen weithin übliche Auftreten des Ehemanns in der Öffentlichkeit als Alleinunternehmer nach der Rechtsprechung des Senats der Annahme einer Ehegatten-Innengesellschaft nicht entgegen steht (s. etwa Senatsurteil vom 25. April 1985 IV R 92/82, BFHE 143, 404, BStBl II 1985, 486, zu Nr. 1 der Entscheidungsgründe), gilt auch im Streitfall für die Zurechnung der Pachtflächen dasselbe, was für die Inhaberschaft des Betriebs gilt (Senatsurteil in BFHE 138, 561, 564, BStBl II 1983, 636, 637 f.).

3. Entgegen der Auffassung der Kläger scheitert die Mitunternehmerschaft im Streitfall weder an der Geringfügigkeitsgrenze noch an dem Einwand, die Klägerin habe ihre Flächen ihrem Ehegatten unentgeltlich zur Nutzung überlassen.

a) Soweit sich die Kläger auf die Rechtsprechung des Senats beziehen, wonach Ehegatten nur dann als Mitunternehmer zu

behandeln sind, wenn sie gemeinsam einen landwirtschaftlichen Betrieb auf Grundstücken bewirtschaften, die zu einem wesentlichen Teil --d.h. zu mehr als 20 v.H.-- teils dem einen und teils dem anderen Ehegatten gehören (Senatsurteile in BFHE 136, 537, BStBl II 1983, 73, und in BFHE 138, 561, BStBl II 1983, 636), vermag ihnen der Senat im Streitfall nicht zu folgen. Der Senat bezog sich in jenen Entscheidungen auf ein Urteil des I. Senats des BFH, der ohne nähere Begründung als Voraussetzung für die Annahme einer Ehegatten-Mitunternehmerschaft neben der Mitarbeit gefordert hatte, dass jeder Ehegatte dem Betrieb Grundstücke zur Verfügung stellt, die mehr als 20 v.H. des gemeinen Wertes des Hofes ausmachen (BFH-Urteil vom 27. Februar 1962 I 140/61 U, BFHE 74, 574, BStBl III 1962, 214).

Ob an dieser Grenze festzuhalten ist oder ob die ansonsten allgemein übliche Geringfügigkeitsgrenze maßgebend sein sollte (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 2. Oktober 2003 IV R 13/03, BFHE 203, 373), bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Denn einmal erweist sich die Forderung nach einer Geringfügigkeitsgrenze nur dann als sinnvoll, wenn es sich um gemeinschaftlich bewirtschaftete Flächen handelt, die im Alleineigentum eines der Ehegatten stehen; im Streitfall aber stehen die Flächen, die Grundlage des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der Kläger sind, in beider Miteigentum. Selbst wenn man indessen die 20 v.H.-Grenze auch auf Miteigentumsflächen anwenden wollte, wie dies im Urteil in BFHE 138, 561, BStBl II 1983, 636 nahe gelegt sein könnte, so wäre die Grenze im Streitfall überschritten, weil dann die Klägerin 50 v.H. der Eigentumsflächen eingebracht hätte. Die Kläger haben der Vergleichsrechnung allerdings die Gesamtfläche des Betriebs einschließlich der Pachtgrundstücke unter der Prämisse zu Grunde gelegt, dass diese Flächen allein dem Kläger zuzurechnen seien. Diese Annahme ist indes --wie zu 2. ausgeführt-- unberechtigt. Im Übrigen würde der im Urteil in BFHE 74, 574, BStBl III 1962, 214 als Vergleichsmaßstab

genannte gemeine Wert des Hofes die Pachtflächen nicht umfassen.

b) Zu Recht ist das FG auch nicht dem Vortrag der Kläger gefolgt, sie, die Klägerin, habe ihre Miteigentumsflächen dem Kläger unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Wie unter 1. b) ausgeführt, kann die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses nach der Rechtsprechung des Senats in der Regel nur durch den Nachweis widerlegt werden, dass der eine der beiden Ehegatten sein 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, der auch unter Fremden in der Land- und Forstwirtschaft möglich wäre, überlassen und damit auf seine Gewinnbeteiligung verzichtet hat (Senatsurteile vom 14. August 1986 IV R 248/84, BFHE 147, 438, BStBl II 1987, 17, und in BFHE 147, 443, BStBl II 1987, 20).

Nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen Feststellungen des FG haben die Kläger einen solchen unentgeltlichen Nutzungsüberlassungsvertrag nicht abgeschlossen. Das FG hat in der Überlassung der Grundstücke "zur Bewirtschaftung" zu Recht eine Beitragsleistung der Ehefrau als Gesellschafterin bzw. Mitunternehmerin zum gemeinsamen Betrieb gesehen.