

Urteil vom 26. September 2013, IV R 16/10

Kein landwirtschaftlicher Betrieb bei unentgeltlicher Überlassung landwirtschaftlicher Flächen an Dritten - Zuordnung landwirtschaftlicher Flächen zum Privatvermögen nach Betriebsaufgabe

BFH IV. Senat

EStG § 13 Abs 1 S 2, EStG § 13 Abs 7, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, BewG § 34 Abs 7

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 15. Februar 2010, Az: 13 K 2820/08

Leitsätze

1. NV: Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird regelmäßig aufgegeben, wenn die landwirtschaftlichen Flächen nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt werden .
2. NV: Landwirtschaftliche Flächen, die nach einer Betriebsaufgabe dem Privatvermögen zuzuordnen sind, verlieren diese Eigenschaft nicht, wenn sie einem Dritten unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden .
3. NV: Landwirtschaftliche Flächen eines landwirtschaftlichen Betriebs sind nach dessen Aufgabe dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen, wenn sie fortan einem Dritten nur unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war im Streitjahr (2004) Eigentümerin des Grundstücks X. Dieses hatte der Großvater der Klägerin ursprünglich im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebs bewirtschaftet. Nach dessen Tod wurde das landwirtschaftliche Betriebsvermögen auf seine Kinder aufgeteilt, wobei der Teil der landwirtschaftlichen Flächen in A, zu dem auch das Grundstück X gehörte, auf die Mutter der Klägerin (im Weiteren: Mutter) übertragen worden war. Nach dem Tod der Mutter im Jahr 1970 fielen die Grundstücke in A der Klägerin zu. Damit die Grundstücke nicht brach lagen, überließ die Klägerin diese aufgrund mündlichen Vertrages Dritten zur unentgeltlichen Bewirtschaftung. Die Grundstücke in A wurden zunächst lediglich "sauber gehalten", ab dem Wirtschaftsjahr 1993/94 wurde auf den Grundstücken Weizen angebaut. Die Grundstücke und auch das Grundstück X waren bereits zuvor von der Mutter aufgrund mündlicher Verträge an fremde Dritte zur Bewirtschaftung überlassen worden.
- 2 Der zwischenzeitlich verstorbene Ehemann der Klägerin unterhielt von 1967 bis 1979 auf einem der Mutter der Klägerin und sodann der Klägerin gehörenden Grundstück in A, dem Grundstück G, einen Legehennenbetrieb in einem von ihm errichteten Stall (Betrieb Y). Dieser wurde bis Ende 1973 als Gewerbebetrieb (gewerbliche Tierhaltung) und ab dem 1. Januar 1974 als landwirtschaftlicher Betrieb geführt. Für den landwirtschaftlichen Betrieb Y ist im Rahmen einer Wert- und Zurechnungsfortschreibung auf den 1. Januar 1976 erstmals ein Einheitswert festgestellt und die wirtschaftliche Einheit der Klägerin und ihrem Ehemann zugerechnet worden. Die im Alleineigentum der Klägerin stehenden Grundstücke, insbesondere das Grundstück X und auch das Grundstück G, sowie die gemeinsam von den Eheleuten erworbenen Grundstücke in B wurden dem Betrieb Y als Betriebsflächen zugeordnet. Sämtliche Grundstücke wurden ebenfalls für die Zuordnung des Tierbestands zur landwirtschaftlichen Nutzung gemäß § 51 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) zur Ermittlung der Vieheinheitengrenze zu Grunde gelegt. In dem landwirtschaftlichen Betrieb Y übernahm die Klägerin den Eierverkauf, bediente das Telefon und erledigte die Büroarbeit.
- 3 In dem Einheitswertbescheid auf den 1. Januar 1975 wurden die im Alleineigentum der Klägerin stehenden landwirtschaftlichen Grundstücke, also auch das Grundstück X, noch als Stückländereien zur Ermittlung des Einheitswertes für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Klägerin --Stückländerei-- herangezogen.
- 4 Im Jahr 1980 wurde der landwirtschaftliche Legehennenbetrieb nach C verlegt und nach unbestrittenem Vortrag der Klägerin nunmehr auf den von der Klägerin und ihrem Ehemann gemeinsam erworbenen Flächen in

mitunternehmerschaftlicher Verbundenheit geführt.

- 5 Die Grundstücke in A wurden in dem Einheitswertbescheid auf den 1. Januar 1981 sodann wieder als Stückländerei bewertet.
- 6 Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Stückländereien (ehemals Betrieb Y) hat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) seit 1985 bis 2003 für den Ehemann der Klägerin gesondert festgestellt. Seit 1987 bis 2003 wurden die Einkünfte jeweils mit 0 DM bzw. 0 € festgestellt. Dabei ist das FA stets den Angaben des Ehemanns folgend von einer unentgeltlichen Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen ausgegangen.
- 7 Mit notariellem Vertrag vom 21. Juli 2004 veräußerte die Klägerin das Grundstück X zu einem Kaufpreis von 78.827 € an Z.
- 8 Unter Berücksichtigung des gemäß § 55 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelten Buchwerts ergab sich aus dem Grundstücksverkauf ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 43.821,92 €. In dieser Höhe stellte das FA die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2004 (Streitjahr) der Klägerin für den landwirtschaftlichen Betrieb Y mit Feststellungsbescheid vom 18. Mai 2006 gesondert fest.
- 9 Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks sei zutreffend bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfasst worden, da das der Klägerin gehörende Grundstück X zum Anlagevermögen des ab dem 1. Januar 1974 bestehenden landwirtschaftlichen Betriebs Y gehört habe. Dieser sei auch nicht aufgegeben und das Grundstück X sei bis zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht entnommen worden.
- 10 Die Klägerin sei Mitunternehmerin des landwirtschaftlichen Betriebs Y gewesen, da die in ihrem (Mit-)Eigentum stehenden landwirtschaftlichen Grundstücke, insbesondere die Grundstücke G und X, durch sie und ihren Ehemann im Rahmen dieses Betriebs selbst bewirtschaftet worden seien. Zudem habe sie --die Klägerin--, wenn auch in begrenztem Umfang, in diesem Betrieb mitgearbeitet. Zwar hätten sie und ihr Ehemann die Flächen nicht selbst "bearbeitet", sondern einem Dritten überlassen, damit dieser sie "sauber" halte. Dadurch hätten sie sich aber ihres Fruchtziehungsrechts nicht begeben, denn der Dritte habe kein Bewirtschaftungsrisiko getragen. Dass die Flächen dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen seien, ergebe sich --jedenfalls indiziell-- auch aus den Einheitswertbescheiden. Dort seien die Flächen auf entsprechende Erklärung der Klägerin dem landwirtschaftlichen Betrieb Y zugeordnet worden. Auch hätten die Einkünfte aus der Tierhaltung nur deshalb gemäß § 13 Abs. 1 Satz 2 EStG zu den landwirtschaftlichen Einkünften gehört, weil die Grundstücke der Klägerin und auch das Grundstück X der Berechnung der Vieheinheitengrenze zu Grunde gelegt worden seien. Der Betrieb der Stückländerei sei deshalb mit dem landwirtschaftlichen Tierhaltungsbetrieb verknüpft.
- 11 Dass die Klägerin nicht als Unternehmerin nach außen aufgetreten sei, stehe der Annahme einer jedenfalls konkludenten Mitunternehmerschaft nicht entgegen.
- 12 Das Grundstück X habe die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen auch nicht verloren. Allein die Verlegung des Legehennenbetriebs führe nicht zu einer Betriebsaufgabe. Es habe ein landwirtschaftlicher Betrieb Stückländerei fortbestanden, was auch durch die entsprechenden Feststellungserklärungen des damaligen Steuerberaters belegt werde. Eine Entnahme des Grundstücks X sei ebenfalls nicht erfolgt.
- 13 Darüber hinaus sei das Grundstück auch deshalb als Betriebsvermögen zu behandeln, weil es ursprünglich zu dem landwirtschaftlichen Betrieb des Großvaters gehört und die Betriebsvermögenseigenschaft nicht verloren habe. Eine Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs sei weder durch die Mutter noch durch die Klägerin selbst erklärt worden.
- 14 Das vollständige Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 618 veröffentlicht.
- 15 Mit der Revision wird die Verletzung materiellen Rechts gerügt. Die Klägerin sei zu keinem Zeitpunkt Mitunternehmerin des landwirtschaftlichen Betriebs Y geworden. Eine konkludente (Ehegatten-)Mitunternehmerschaft sei nicht begründet worden. Die geringfügige Mitarbeit der Klägerin sei dafür nicht ausreichend. Die Grundstücke der Klägerin, insbesondere das Grundstück X, seien nicht von der Klägerin oder dem Ehemann selbst bewirtschaftet worden. Sie seien vielmehr Dritten unentgeltlich zur Bewirtschaftung überlassen worden, die das volle Bewirtschaftungsrisiko getragen hätten. Die Grundstücke hätten der Landwirtschaftskammer lediglich als Nachweis gedient, dass ausreichend eigenes "Gelände" vorhanden sei. Das Grundstück X habe deshalb nicht zum Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs Y des Ehemannes gehört. Neben dem

Legehennenbetrieb habe kein weiterer landwirtschaftlicher Betrieb Stückländerei bestanden. Etwaige Erklärungen im Rahmen der Einheitswertfeststellung könnten nicht für die Zuordnung zum Betriebsvermögen herangezogen werden. Eine Mitunternehmerschaft sei erst im Zuge der Errichtung des landwirtschaftlichen Betriebs in C begründet worden. Das Grundstück X habe die Klägerin aus dem Privatvermögen der Mutter erhalten. Schon der Großvater der Klägerin habe seinen landwirtschaftlichen Betrieb aufgegeben, indem er die landwirtschaftlichen Flächen auf seine Kinder verteilt habe.

- 16 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 2. September 2008 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Gewinns 2004 vom 18. Mai 2006 dahin abzuändern, dass ein Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks X nicht festgestellt wird.
- 17 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 18 Zur Begründung nimmt es vollinhaltlich Bezug auf die Ausführungen der Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

- 19 II. Die Revision ist begründet.
Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Gewinns 2004 ist insoweit rechtswidrig, als darin ein Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks X als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festgestellt worden ist.
- 20 1. Der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks X ist nicht im Rahmen der gesonderten Feststellung 2004 bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft festzustellen. Denn das Grundstück X war nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen (Verpachtungs-)Betriebs der Klägerin zuzuordnen (dazu a). Es kann dahinstehen, ob das Grundstück X überhaupt jemals dem land- und forstwirtschaftlichen Sonderbetriebsvermögen eines von der Klägerin zusammen mit ihrem Ehemann in der Form einer Ehegatten-Mitunternehmerschaft betriebenen landwirtschaftlichen Tierhaltungsbetriebs in A zuzuordnen war, denn jedenfalls wäre eine dadurch begründete (Sonder-)Betriebsvermögenseigenschaft des Grundstücks X mit der Aufgabe des Betriebs in A wieder verloren gegangen (dazu b). Das Grundstück X gehörte deshalb zum Privatvermögen der Klägerin. Der Veräußerungsgewinn ist daher der nicht steuerbaren privaten Vermögenssphäre zuzuordnen.
- 21 a) Die Klägerin hat nach den Feststellungen des FG auf den in ihrem Alleineigentum stehenden landwirtschaftlichen Grundstücken, zu denen auch das Grundstück X gehörte, keinen eigenen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten. Das Grundstück X war daher nicht dem Betriebsvermögen eines von der Klägerin selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs oder einem landwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb zuzuordnen.
- 22 aa) Die landwirtschaftlichen Grundstücke gehörten ursprünglich zu dem landwirtschaftlichen Betrieb des Großvaters der Klägerin. Nach den gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden Feststellungen des FG wurde das landwirtschaftliche Betriebsvermögen nach dem Tod des Großvaters auf dessen Kinder aufgeteilt. Durch die Aufteilung der landwirtschaftlichen Grundstücke ist der ursprüngliche landwirtschaftliche Betrieb aufgegeben worden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 2009 IV R 7/07, BFHE 228, 59, BStBl II 2010, 431). Die Grundstücke haben damit grundsätzlich ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen verloren, soweit sie nicht durch entsprechenden Widmungsakt dem Betriebsvermögen der einzelnen Erben zugeordnet worden sind. Eine solche Widmung liegt im Streitfall nicht vor.
- 23 bb) Die landwirtschaftlichen Grundstücke, die die Mutter der Klägerin im Zuge der Aufteilung erhalten hat, waren dem Privatvermögen der Mutter zuzuordnen. Denn die Mutter hat die landwirtschaftlichen Grundstücke nicht im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs selbst bewirtschaftet. Die Mutter hat nach den Feststellungen des FG die Grundstücke vielmehr Dritten unentgeltlich zur Bewirtschaftung überlassen. Dass die Mutter zunächst einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten hat und die Grundstücke sodann unter Ausübung des Verpächterwahlrechts weiterhin im landwirtschaftlichen Betriebsvermögen der Mutter geblieben sind, ist demgegenüber vom FG nicht festgestellt worden und wird auch vom FA nicht vorgetragen.
- 24 cc) Die Eigenschaft der Grundstücke als Privatvermögen hat sich auch in der Person der Klägerin fortgesetzt. Auch insoweit hat das FG festgestellt, dass die Klägerin die Grundstücke, nachdem diese durch Erbfolge auf sie übergegangen sind, Dritten zunächst unentgeltlich überlassen hat. Es kann in diesem Zusammenhang dahinstehen,

ob die ursprüngliche Überlassung der Grundstücke nur zur Pflege gleichwohl die Annahme des FG rechtfertigt, dass die Klägerin sich nicht ihres Fruchtziehungsrechts begeben habe. Denn maßgeblich ist in diesem Zusammenhang ausschließlich, dass die Klägerin die landwirtschaftlichen Grundstücke nicht selbst bewirtschaftet, also keinen landwirtschaftlichen Betrieb, der an die Fruchtziehung anknüpft, unterhalten hat.

- 25** dd) Auch die Bewertung der landwirtschaftlichen Grundstücke als Stückländerei lässt keinen Rückschluss auf die Zuordnung der Grundstücke zu dem Betriebsvermögen der Klägerin zu. Zwar ist die Bewertung einzelner Grundstücksflächen als Stückländereien und damit als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gemäß § 34 Abs. 7 BewG ein objektives Beweisanzeichen dafür, dass (auch) einkommensteuerrechtlich ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft besteht (BFH-Urteile vom 13. Dezember 2001 IV R 86/99, BFHE 197, 468, BStBl II 2002, 80, und vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792). Das Beweisanzeichen ist aber erschüttert, wenn es sich um einen Verpachtungsbetrieb handelt, der bei dem Eigentümer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt (BFH-Urteil in BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792). Nichts anderes gilt, wenn, wie im Streitfall, die Grundstücksüberlassung unentgeltlich erfolgt.
- 26** b) Der Senat hat erhebliche Zweifel, ob die Feststellungen des FG dessen Annahme rechtfertigen, dass die Klägerin und ihr zwischenzeitlich verstorbener Ehemann den ab 1. Januar 1974 auf dem Grundstück G bestehenden landwirtschaftlichen Legehennenbetrieb Y in der Form einer Ehegatten-Mitunternehmerschaft geführt haben und das im Alleineigentum der Klägerin stehende Grundstück X ihrem Sonderbetriebsvermögen bei der Ehegatten-Mitunternehmerschaft zuzuordnen war. Letztlich kommt es auf diese rechtliche Würdigung des FG nicht an, da nach dessen Feststellungen durch die im Jahr 1980 erfolgte Verlegung des landwirtschaftlichen Legehennenbetriebs von A nach C das nicht mehr von der Klägerin landwirtschaftlich genutzte Grundstück X keinesfalls mehr Betriebsvermögen sein konnte und spätestens dadurch zwangsweise in das Privatvermögen überführt worden ist.
- 27** Nach den Feststellungen des FG ist der landwirtschaftliche Legehennenbetrieb Y im Jahr 1980 nach C verlegt worden und dort auf den von der Klägerin und ihrem Ehemann gemeinsam erworbenen Flächen in mitunternehmerschaftlicher Verbundenheit geführt worden. Sollte das Grundstück X daher tatsächlich zum Sonderbetriebsvermögen der Klägerin in einem mitunternehmerschaftlich geführten Betrieb in A gehört haben, wäre diese Sonderbetriebsvermögenseigenschaft mit der Betriebsverlegung verloren gegangen. Denn nach den weiteren Feststellungen des FG sind die im Eigentum bzw. Miteigentum der Klägerin stehenden landwirtschaftlichen Flächen in A, u.a. auch das hier streitige Grundstück, nach der Betriebsverlegung nicht von ihr und/oder ihrem Ehemann bewirtschaftet worden. Die Eheleute haben die "zurückgebliebenen" Flächen in A unentgeltlich Dritten überlassen. Ob sie das Fruchtziehungsrecht auf Dritte übertragen haben, indem sie diesen die Flächen zum "sauber halten" zur Verfügung gestellt haben, ist unerheblich. Entscheidend ist, dass die Klägerin und ihr Ehemann auf diesen Flächen ihr Fruchtziehungsrecht nicht ausgeübt haben. Diese Flächen konnten daher nicht einem nunmehr eigenen verkleinerten landwirtschaftlichen Betrieb der Klägerin zugeordnet werden. Da die Überlassung der Flächen unentgeltlich erfolgte, konnten die im Allein- oder Miteigentum der Klägerin stehenden Grundstücke in A auch nicht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zum Verpächterwahlrecht dem Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs der Klägerin zugeordnet werden. Das Verpächterwahlrecht knüpft nämlich zwingend daran an, dass aus dem Verpachtungsbetrieb Pachteinkünfte erzielt werden. Die im Allein- oder Miteigentum der Klägerin stehenden landwirtschaftlichen Flächen in A sind daher mit der Betriebsverlegung in 1980 notwendiges Privatvermögen der Klägerin geworden.
- 28** 2. Die Sache ist spruchreif. Nach den Feststellungen des FG ist der Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks der nicht steuerbaren privaten Vermögenssphäre zuzuordnen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2004 sind danach wie folgt festzustellen:

Einkünfte bisher	43.821,92 €
abzüglich Veräußerungsgewinn	<u>43.821,92 €</u>
festzustellende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2004	0 €