

# Urteil vom 16. May 2018, VI R 45/16

## Begründung einer konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtsehegatten

ECLI:DE:BFH:2018:U.160518.VIR45.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 13 Abs 7, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, BGB § 99 Abs 1, BGB § 705, BGB § 953, BGB § 956, BGB § 706, EStG § 13 Abs 7, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GG Art 6, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG München, 20. April 2016, Az: 10 K 1375/15

## Leitsätze

1. Ehegatten können in der Land- und Forstwirtschaft ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag eine Mitunternehmerschaft bilden, wenn jeder der Ehegatten einen erheblichen Teil der selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zur Verfügung stellt (Bestätigung des BFH-Urteils vom 25. September 2008 IV R 16/07, BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989).
2. Bei der Ermittlung des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, den jeder Ehegatte zur Verfügung stellt, sind nicht nur landwirtschaftlich, sondern auch forstwirtschaftlich genutzte Flächen einzubeziehen.
3. Unterhält jeder Ehegatte einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, genügt die Selbstbewirtschaftung von land- und forstwirtschaftlichen Flächen der Ehegatten nicht, um eine konkludente Mitunternehmerschaft zu begründen. Erforderlich ist, dass die Ehegatten die Grundstücke gemeinsam in einem Betrieb bewirtschaften, so dass von einer gemeinsamen Zweckverfolgung ausgegangen werden kann (Anschluss an das BFH-Urteil in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989).

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 21. April 2016 10 K 1375/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten. In den Streitjahren (2007 bis 2010) befanden sich im Alleineigentum des Klägers landwirtschaftliche Flächen mit einer Größe von 51,1923 ha und im Alleineigentum der Klägerin forstwirtschaftliche Flächen von 17,8484 ha. Im Miteigentum der Kläger befanden sich Grundstücke mit einer Größe von insgesamt 14,0407 ha. Hiervon wurden 10,1162 ha landwirtschaftlich und 3,9245 ha forstwirtschaftlich genutzt.
- 2 Der Kläger pachtete in den Streitjahren 2007 und 2008 landwirtschaftliche Nutzflächen von 6,4200 ha und in den Streitjahren 2009 und 2010 landwirtschaftliche Nutzflächen von 6,8900 ha hinzu.
- 3 Die dem Kläger zuzurechnende Hof- und Gebäudefläche betrug 1,9289 ha.
- 4 Die Kläger erklärten für die Streitjahre jeweils Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als Einzelunternehmer. Der Kläger ermittelte den Gewinn für den landwirtschaftlichen Betrieb durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4

Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), während die Klägerin den Gewinn der Forstwirtschaft durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte.

- 5 Das Finanzamt ... führte bei den Klägern für die Streitjahre eine Außenprüfung durch. Der Prüfer gelangte dabei zu der Auffassung, dass die Kläger gemeinsam einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in Vollzeit bewirtschaftet hätten. Zwischen den Klägern habe eine konkludente Mitunternehmerschaft bestanden. Unter Berücksichtigung der Pachtflächen habe der Flächenanteil des Klägers 72,79 % und der Flächenanteil der Klägerin 27,21 % betragen. Neben der Mitarbeit im Stall habe die Klägerin die gesamte Büroarbeit erledigt. Von der Landwirtschaft aus sei auch der Forst bewirtschaftet worden. Insbesondere seien alle Betriebsausgaben mit Ausnahme der Beiträge zur Waldbesitzervereinigung von der Land- und Forstwirtschaft bestritten und auch dort als Betriebsausgaben abgezogen worden. Im Forstbetrieb seien keine Maschinen und Geräte vorhanden.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ für die Streitjahre entsprechende Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1698 veröffentlichten Gründen ab. Im Streitfall liege eine Mitunternehmerschaft vor, da jedem Ehegatten ein erheblicher Teil des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes gehöre und die Kläger gemeinsam in der Landwirtschaft gearbeitet hätten. Dabei seien die forstwirtschaftlichen Flächen in die Vergleichsrechnung einzubeziehen.
- 8 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Sie beantragen,  
das Urteil des FG vom 21. April 2016 10 K 1375/15 sowie die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007 bis 2010 vom 13. März 2014 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. April 2015 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Kläger 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 Feststellungen der Vorinstanz reichen nicht aus, um zu entscheiden, ob die angefochtenen Feststellungsbescheide zu Recht ergangen sind. Auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG kann der Senat nicht abschließend beurteilen, ob zwischen den Klägern eine Mitunternehmerschaft bestand oder ob die Kläger jeweils eigene Unternehmen betrieben.
- 12 1. 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). 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).
- 13 2. Auch eine Mitunternehmerschaft kann Inhaberin eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sein (s. Senatsbeschluss 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).
- 14 a) 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.

- 15** 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. Senatsurteil 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).
- 16** 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).
- 17** b) 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.
- 18** 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; Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 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; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 280).
- 19** aa) 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).
- 20** bb) Diese Rechtsprechung beruht --worauf der BFH wiederholt hingewiesen hat (u.a. BFH-Urteil in BFHE 205, 157,

BStBl II 2004, 500, unter 1.c., m.w.N.)-- 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 Landwirtsehegatten dabei die für das Bestehen einer Mitunternehmerschaft nach allgemeinen Grundsätzen erforderliche Mitunternehmerinitiative und das Mitunternehmerrisiko.

- 21** cc) 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 Landwirtsehegatten 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).
- 22** c) Diese Rechtsprechung, der sich der erkennende Senat anschließt, bedeutet --entgegen der Ansicht der Kläger-- keine gegen Art. 6 des Grundgesetzes verstoßende Benachteiligung von Eheleuten. Vielmehr führt die auf einem konkludent geschlossenen Gesellschaftsvertrag beruhende Mitunternehmerschaft bei Landwirtsehegatten gerade zur Anwendung der auch unter Fremden geltenden Maßstäbe für das Zustandekommen eines Gesellschaftsverhältnisses durch schlüssiges Verhalten (BFH-Urteil in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989). Stellen mehrere Personen Eigentums- oder Pachtflächen zu dem gemeinsamen Zweck zur Verfügung, diese in einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu bewirtschaften, betreiben sie als Mitunternehmerschaft auch ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag Land- und Forstwirtschaft, weil auf ihre Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird. Dies begründet Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko der Beteiligten. Eheleute werden durch die Annahme einer Ehegatteninnengesellschaft folglich nicht benachteiligt, sondern mit anderen Personen gleich behandelt, die sich (stillschweigend) zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks --insbesondere zu einer gemeinsamen beruflichen, gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit-- zusammengeschlossen haben.
- 23** d) Die Rechtsprechung der Zivilgerichte geht ebenfalls davon aus, dass ein konkludent abgeschlossener Gesellschaftsvertrag auch zwischen Ehegatten bestehen kann (z.B. BGH-Urteile vom 8. Juli 1982 IX ZR 99/80, BGHZ 84, 361, und vom 13. Juli 1994 XII ZR 1/93, BGHZ 127, 48). In neuerer Zeit hat der BGH die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ehegatteninnengesellschaft präzisiert (BGH-Urteil vom 30. Juni 1999 XII ZR 230/96, BGHZ 142, 137) und eine Ehegatteninnengesellschaft auch weiterhin ausdrücklich für möglich und zulässig erachtet (z.B. BGH-Urteile vom 25. Juni 2003 XII ZR 161/01, BGHZ 155, 249, und vom 28. September 2005 XII ZR 189/02, BGHZ 165, 1).
- 24** 3. Hingegen genügt für die Annahme einer konkludent begründeten Mitunternehmerschaft von Ehegatten nicht, dass der eine Ehegatte die in seinem Alleineigentum stehenden land- und forstwirtschaftlichen Flächen zur Bewirtschaftung überlässt, während der andere nur seine Arbeitskraft und Kapitalbeiträge einbringt (BFH-Beschluss in BFHE 136, 537, BStBl II 1983, 73). Ebenso wenig reicht es aus, dass der andere Ehegatte das für eine Bewirtschaftung des Hofes erforderliche Inventar (BFH-Urteil in BFHE 170, 94, BStBl II 1993, 395), die ihm zu Eigentum übertragene Hofstelle (BFH-Urteil vom 27. Januar 1994 IV R 26/93, BFHE 173, 543, BStBl II 1994, 462) oder sonstige Grundstücke, bei denen die Besonderheiten der Nutzung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke nicht gegeben sind (BFH-Urteil vom 14. August 1986 IV R 341/84, BFHE 147, 449, BStBl II 1987, 23), zur Verfügung stellt.
- 25** Entsprechendes gilt, wenn jeder Ehegatte einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält. Denn das Fruchtziehungsrecht des Eigentümers oder Pächters land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke rechtfertigt es zwar, jeweils von einem unternehmerischen Tätigwerden der Ehegatten auszugehen. Die Grundstücke können daher nicht als Privatvermögen behandelt werden, soweit sie im Eigentum eines der Ehegatten stehen. Eine konkludent begründete Mitunternehmerschaft liegt jedoch nur dann vor, wenn die Ehegatten die Grundstücke --ohne

ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag-- gemeinsam in einem Betrieb bewirtschaften, so dass von einer gemeinsamen Zweckverfolgung ausgegangen werden kann (BFH-Urteil in BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989).

- 26** 4. Nach diesen Maßstäben reichen die Feststellungen des FG nicht aus, um zu entscheiden, ob die Kläger als Mitunternehmer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs anzusehen sind.
- 27** Das FG war der Auffassung, der Anteil der Klägerin an dem gemeinsam bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz habe in den Streitjahren ca. 28 % betragen und sei damit als erheblich anzusehen, da er die 10 %-Grenze überschritten habe.
- 28** Diese Annahme ist nicht frei von Rechtsfehlern.
- 29** a) Das FG hat im Ausgangspunkt allerdings zutreffend angenommen, dass bei der Ermittlung des gemeinsam bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, den jeder Ehegatte zur Verfügung gestellt hat, nicht nur landwirtschaftlich, sondern auch forstwirtschaftlich genutzte Flächen einbezogen werden können (ebenso z.B. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 13 Rz 167). Denn auch ein Forstbetrieb oder ein forstwirtschaftlicher Teilbetrieb kann Betriebsvermögen einer (konkludenten) Mitunternehmerschaft von Landwirtsehegatten oder Sonderbetriebsvermögen eines Landwirtsehegatten als Mitunternehmer sein (s. BFH-Urteil vom 16. Februar 1995 IV R 62/94, BFHE 177, 100, BStBl II 1995, 592). Es gibt keinen Grund, eine konkludente Mitunternehmerschaft nur bei rein landwirtschaftlichen Betrieben anzunehmen. Eine konkludente Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten kann z.B. auch bestehen, wenn sie ausschließlich Forstwirtschaft betreibt oder eine Landwirtschaft mit einem forstwirtschaftlichen Teilbetrieb unterhält. Der tragende Gesichtspunkt für die Annahme einer konkludenten Mitunternehmerschaft, nämlich die besondere Bedeutung des Grund und Bodens, der das originäre Fruchtziehungsrecht (§ 99 Abs. 1 BGB) vermittelt, ist in der Forstwirtschaft gleichermaßen von Bedeutung wie in der Landwirtschaft.
- 30** b) Das FG hat aber nicht beachtet, dass eine konkludente Mitunternehmerschaft zwischen Landwirtsehegatten nicht in Betracht kommt, wenn jeder Ehegatte einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält. Das FG hat zwar ausgeführt, die Kläger hätten beide "den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ... gemeinsam in Vollzeit" bewirtschaftet. Darin liegt aber keine tatrichterliche Feststellung (s. dazu BFH-Urteil in BFHE 156, 163, BStBl II 1989, 504); vielmehr handelt es sich um eine rechtliche Schlussfolgerung des FG, die wohl auf der Meinung gründet, ein selbständiger forstwirtschaftlicher Betrieb der Klägerin habe nicht bestehen können, weil im Forstbetrieb keine Maschinen und Geräte vorhanden gewesen seien, Betriebsausgaben aus der Bewirtschaftung des Forstes teilweise im landwirtschaftlichen Betrieb berücksichtigt worden seien, der Kläger im Forst geholfen und die Klägerin in der Landwirtschaft mitgearbeitet habe.
- 31** Die Vorinstanz hätte dessen ungeachtet jedoch prüfen müssen, ob die forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke der Klägerin einen eigenen Betrieb darstellten (zu den Anforderungen an das Vorliegen eines Forstbetriebs s. BFH-Urteile vom 9. März 2017 VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, und vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, m.w.N.). Diese Prüfung hat das FG rechtsfehlerhaft unterlassen. Es wird sie nunmehr im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Denn ohne die forstwirtschaftlichen Grundstücke im Alleineigentum der Klägerin betrug ihr Anteil des gemeinsam bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, den sie in den Streitjahren der (angeblichen) Mitunternehmerschaft zur Verfügung stellte, nach den Feststellungen der Vorinstanz weniger als 10 % der insgesamt land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen.
- 32** c) Das FG wird im zweiten Rechtsgang neben näheren Feststellungen zum Waldbestand der Klägerin und etwaigen Bewirtschaftungsmaßnahmen in diesem Zusammenhang zu untersuchen haben, ob die Klägerin in Bezug auf die in ihrem Eigentum stehenden forstwirtschaftlichen Flächen allein nach außen als Betriebsinhaberin auftrat, etwaige Betriebseinnahmen an die Klägerin geleistet wurden und sie etwaige Betriebsausgaben trug. Die Kläger haben hierzu vorgetragen, die Klägerin habe die Holzverarbeitungsbetriebe beauftragt, sie sei Abrechnungsempfängerin gewesen bzw. habe selbst abgerechnet und die "finanzielle Abwicklung" des Forstbetriebs sei über das eigene Bankkonto der Klägerin erfolgt. Träfe dieser Vortrag zu, wird im Streitfall angesichts der im Eigentum der Klägerin stehenden Waldflächen von einem eigenen Forstbetrieb der Klägerin auszugehen sein. Hierfür spricht des Weiteren, dass die Klägerin für den Forstbetrieb eine vom Betrieb des Klägers getrennte Gewinnermittlung durchgeführt und in den Einkommensteuererklärungen eigene Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt hat. Das FG wird darüber hinaus --bei Fehlen etwaiger Bewirtschaftungsmaßnahmen-- auch die Grundsätze zum aussetzenden Forstbetrieb zu berücksichtigen haben, den die Klägerin im Streitfall ebenfalls geführt haben kann.
- 33** Unterhielt die Klägerin einen eigenen Forstbetrieb, deutet der Umstand, dass der Kläger im Forst der Klägerin

mithalf und ggf. einzelne Betriebsausgaben übernahm, ohne ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftsvertrag oder anderweitige vertragliche Vereinbarungen der Kläger untereinander nur auf eine rein faktische Bewirtschaftung auf familiärer Grundlage im Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft hin (s. BFH-Urteil vom 16. Juni 1994 IV R 71-72/93, BFH/NV 1995, 762).

**34** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)