Urteil vom 18. November 2020, VI R 39/18

Betriebsinhaber i.S. des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG bei land- und forstwirtschaftlichem Betrieb im Gesamtgut einer ehelichen Gütergemeinschaft

ECLI:DE:BFH:2020:U.181120.VIR39.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 2, BewG § 51a Abs 1 S 1 Nr 1 Buchst a, BGB § 1353 Abs 1 S 2, BGB § 1408, BGB § 1410, BGB § 1421 S 1, BGB § 1423, BGB § 1424, BGB § 1425, BGB § 1435 S 2, BGB § 1456 Abs 1 S 1, BGB § 1456 Abs 2, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 5, EStG § 13 Abs 7, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 03. September 2018, Az: 10 K 2662/14 F

Leitsätze

1. Wer Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft i.S. von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG ist, bestimmt sich nicht nach bewertungsrechtlichen, sondern nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen.

2. Landwirtsehegatten, die den Güterstand der Gütergemeinschaft vereinbart haben, betreiben auch ohne ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftsvertrag einen landwirtschaftlichen Betrieb in der Form einer Mitunternehmerschaft. Die Beteiligung dieser Mitunternehmerschaft an einer Gesellschaft zur gemeinschaftlichen Tierhaltung i.S. des § 51a BewG erfordert die (mitunternehmerische) Beteiligung beider Ehegatten an der Tierhaltungsgesellschaft.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.09.2018 - 10 K 2662/14 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG, die mit Gesellschaftsvertrag zum 15.10.2011 auf unbestimmte Zeit gegründet wurde. Sie wurde während des Revisionsverfahrens aufgelöst und befindet sich seitdem in Liquidation. Zum alleinigen Liquidator wurde A bestellt.

2 A war Komplementär mit einem Gewinnanteil von 99 %, Kommanditist mit einem Gewinnanteil von 1 % war B. Zweck der Gesellschaft, die ihren Sitz unter der Anschrift X hatte, war gemäß § 2 des Gesellschaftsvertrags die Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Betriebs mit Ferkelaufzucht nach § 51a des Bewertungsgesetzes (BewG). Hierzu übertrug A der Klägerin 70 Vieheinheiten, B übertrug ihr 530 Vieheinheiten. Die zur Bewirtschaftung des Unternehmens erforderliche Arbeitszeit sollte A leisten.

3 B ist seit 1974 mit C verheiratet. Die Ehegatten schlossen 1976 einen notariell beurkundeten Ehevertrag, mit dem sie Gütergemeinschaft vereinbarten. Die Verwaltung des Gesamtgutes sollte durch beide Ehegatten gemeinsam erfolgen; Sonder- oder Vorbehaltsgut wurde nicht gebildet.

4 Bei Abschluss des Ehevertrags gehörte B ein landwirtschaftlicher Hof in Y, der durch die vorgenannte Vereinbarung Gesamtgut wurde. Zudem erwarben die Ehegatten in der Folgezeit weitere landwirtschaftliche Flächen, und zwar sowohl gemeinsam (u.a. die Hofstelle X) als auch allein durch B. Weitere Flächen wurden hinzugepachtet. Der landwirtschaftliche Betrieb wurde nach Aktenlage allein von B betrieben, der seit 1970 Mitglied der

Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau (SVLFG) ist. C ist ebenfalls bei der SVLFG versichert. Ausweislich des Versicherungsverlaufs wurden ihr von 1974 bis 1994 fiktive Beitragszeiten als Landwirt/Ehegatte angerechnet, von Januar 1995 bis Juni 1998 war sie pflichtversichert. Ab Juli 1998 bezog sie eine Rente wegen Erwerbsminderung nach § 44 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte (ALG), die ab Dezember 2012 auf eine Regelaltersrente umgestellt wurde.

5 Im Juni 1998 sowie am 01.07.2011 vereinbarten die Ehegatten, dass C ihren Miteigentumsanteil an allen landwirtschaftlichen Eigentumsflächen des landwirtschaftlichen Betriebs X bzw. ihren Anteil an allen insoweit zugepachteten Flächen ihrem Ehemann B unentgeltlich zur Nutzung überließ. Die Vereinbarungen wurden nicht notariell beurkundet.

6 Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden in früherer Zeit alleine B zugerechnet. Nach einer im Jahr 2011 durchgeführten Außenprüfung betreffend die Jahre 2005 bis 2008 wurden die Einkünfte für B und C gesondert und einheitlich festgestellt.

7 Für das Rumpfwirtschaftsjahr 15.10.2011 bis 30.06.2012 erklärte die Klägerin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 21.960,81 €, für das Wirtschaftsjahr 01.07.2012 bis 30.06.2013 solche in Höhe von 22.536,29 €.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) verneinte das Vorliegen einer Gesellschaft i.S. des § 51a BewG und qualifizierte die der Höhe nach unstreitigen Gewinne in solche aus Gewerbebetrieb um. Mit Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2011 zuletzt vom 30.08.2018 stellte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0,00 € fest. Für das Streitjahr 2012 stellte das FA zuletzt durch Feststellungsbescheid vom 23.01.2014 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 19.982,01 € fest.

9 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1979 veröffentlichten Gründen ab.

10 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

11 Sie beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 22.07.2014 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2011 vom 30.08.2018 und für 2012 vom 23.01.2014 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte als solche aus Land- und Forstwirtschaft für 2011 in Höhe von 21.960,81 € und für 2012 in Höhe von 22.536,29 € festgestellt werden.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin in den Streitjahren keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern solche aus Gewerbebetrieb erzielt hat.

14 1. Zu Recht ist das FG zunächst (stillschweigend) davon ausgegangen, dass die Klägerin durch die geänderten gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide beschwert ist. Denn die Feststellung einer unzutreffenden Einkunftsart stellt eine Rechtsverletzung i.S. des § 40 Abs. 2 FGO dar. Dabei ist nicht zu ermitteln, wie sich die Einkommensteuer der Mitunternehmer durch die begehrte Änderung der Einkunftsart gestalten würde (Senatsurteil vom 03.07.2019 - VI R 49/16, BFHE 266, 43, BStBl II 2020, 86, Rz 18, m.w.N.).

15 2. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Voraussetzung ist, dass die Tierbestände die in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG geregelte Anzahl der Vieheinheiten bezogen auf die vom Inhaber des Betriebs regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen nicht überschreiten. Die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) gehören nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG auch dann zu den Einkünften aus

Land- und Forstwirtschaft, wenn die Voraussetzungen des § 51a BewG erfüllt sind. In persönlicher Hinsicht setzt dies gemäß § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG voraus, dass alle Gesellschafter

a) Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen sind,

b) nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberuflich Land- und Forstwirte sind,

c) Landwirte i.S. des § 1 Abs. 2 ALG sind und dies durch eine Bescheinigung der zuständigen Alterskasse nachgewiesen wird und

d) die sich nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Gesellschaft übertragen haben.

16 3. Nach dem vorliegend allein streitigen Erfordernis des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG müssen alle Gesellschafter Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbst bewirtschafteten landwirtschaftlich genutzten Flächen sein. Entgegen der Ansicht der Klägerin ist § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG dabei kein bewertungsrechtliches "tatsächliches", sondern ein ertragsteuerrechtliches Verständnis zu Grunde zu legen (so auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.11.2019 - II R 43/16, BFHE 267, 269, BStBl II 2020, 739; Leingärtner/Kreckl, Besteuerung der Landwirte, Kap. 7, Rz 11; a.A. Stephany in Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG, 4. Aufl., § 51a Rz 4).

17 a) Inhaber eines Betriebs der Landwirtschaft i.S. des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG ist daher der Unternehmer einer Landwirtschaft, d.h. derjenige, der sie betreibt. Das ist der Landwirt, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird (Senatsurteil vom 16.05.2018 - VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60, Rz 12, und BFH-Urteil in BFHE 267, 269, BStBl II 2020, 739, Rz 25).

18 b) Auch eine Mitunternehmerschaft kann Inhaberin eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sein (Senatsurteil in BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60, Rz 13, m.w.N.).

19 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 dabei 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 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, und vom 25.02.1991 - GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691).

20 bb) Ein wirtschaftlich dem Gesellschaftsverhältnis vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis liegt insbesondere bei Landwirtsehegatten vor, die den Güterstand der Gütergemeinschaft vereinbart haben (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b bb). Diese bilden daher nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch ohne ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftsvertrag eine Mitunternehmerschaft (z.B. BFH-Urteile vom 18.08.2005 - IV R 37/04, BFHE 211, 155, BStBl II 2006, 165; vom 14.02.2008 - IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156, m.w.N., und Senatsurteil vom 22.11.2018 - VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz 18). Dies wird auch von der Klägerin dem Grunde nach nicht in Frage gestellt. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

21 cc) Ist eine GbR landwirtschaftlich tätig, ist sie aus ertragsteuerrechtlicher Sicht Inhaberin des Betriebs (s. Senatsurteil in BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60, Rz 13). Die Gesellschafter einer landwirtschaftlich tätigen GbR sind als Mitunternehmer Inhaber (Mitinhaber) eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG (BFH-Urteil in BFHE 267, 269, BStBl II 2020, 739, Rz 26).

22 Übertragen auf ein dem Gesellschaftsverhältnis wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis wie der Gütergemeinschaft bedeutet dies, dass die im entsprechenden Güterstand lebenden Ehegatten ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer Mitinhaber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG sind. Denn der zum Gesamtgut der Gütergemeinschaft gehörende Betrieb wird auf Rechnung und Gefahr beider Ehegatten geführt.

23 c) Wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb von einer Personengesellschaft oder von einer wirtschaftlich

vergleichbaren Gemeinschaft, wie im Streitfall einer Gütergemeinschaft, betrieben, ist Voraussetzung, dass alle Mitunternehmer der Tierhaltungsgemeinschaft beitreten oder gemeinsam einen Anteil übernehmen (ebenso Leingärtner/Kreckl, a.a.O., Kap. 7, Rz 11a; Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl., § 13 Rz 42; Blümich/Nacke, § 13 EStG Rz 103; Mitterpleininger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 13 Rz 41; Paul in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 EStG Rz 80; Schnitter, in Frotscher/Geurts, EStG, Freiburg 2018, § 13 Rz 139; Krumm, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz B 47; ebenso Stephany in Kreutziger/Schaffner/Stephany, a.a.O., § 51a Rz 3 und 5; i.E. ebenso Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 86; a.A. wohl Wiegand in Rössler/Troll, BewG, § 51a Rz 6). Denn die auf die Tierhaltungsgemeinschaft zu übertragenden Vieheinheiten stehen nicht dem einzelnen Gesellschafter oder Gemeinschafter (Mitunternehmer), sondern der Gesellschaft oder Gemeinschaft (Mitunternehmerschaft) zu.

24 4. Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze hat das FG zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG vorliegend nicht erfüllt sind. Denn an der Klägerin sind nur A und B, nicht aber C beteiligt, obwohl diese zusammen mit B Mitunternehmerin des landwirtschaftlichen Betriebs der Ehegatten ist. Dass dieser nach den Feststellungen des FG tatsächlich allein von B betrieben wurde, ändert daran nichts.

25 a) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) gehört der landwirtschaftliche Betrieb zum Gesamtgut der Gütergemeinschaft von B und C. Daher waren beide Ehegatten am Erwerbsgeschäft gesamthänderisch berechtigt (s. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 07.12.1993 - VI ZR 152/92, unter II.B.1.b).

26 b) Die Mitunternehmerschaft der Ehegatten B und C bestand auch tatsächlich noch. Denn erst die Auflösung und Abwicklung der Gütergemeinschaft führen zu einer Beendigung der darauf beruhenden Mitunternehmerschaft. Die Mitunternehmerschaft wird dementsprechend nicht schon dadurch beendet, dass ein Ehegatte die ihm aufgrund der Gütergemeinschaft zustehenden Rechte tatsächlich nicht mehr in Anspruch nimmt (BFH-Beschluss vom 26.10.2011 - IV B 66/10, Rz 8).

27 Eine Auflösung und Abwicklung der Gütergemeinschaft ist unstreitig nicht erfolgt. Mit den Vereinbarungen aus Juni 1998 und vom 01.07.2011 konnten die Ehegatten dies nicht erreichen (s.a. BFH-Urteil vom 28.07.1994 - IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202, unter 2.b). Dies macht die Klägerin auch nicht geltend.

28 c) Unerheblich ist, dass B nach außen als alleiniger Inhaber des landwirtschaftlichen Betriebs aufgetreten ist und diesen gegebenenfalls nach § 1456 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) als selbständiges Erwerbsgeschäft auch ohne die Zustimmung der C betreiben konnte. Dies ändert nichts daran, dass beide Ehegatten ertragsteuerrechtlich weiterhin Mitunternehmer und Mitinhaber des landwirtschaftlichen Betriebs waren.

29 aa) Eine Mitunternehmerschaft besteht selbst dann, wenn ein Ehegatte den Betrieb allein betreibt und zugleich auch das Gesamtgut verwaltet. Denn eine eigene Unternehmerinitiative des anderen Ehegatten folgt in diesem Fall aus den Mitwirkungsrechten, die ihm nach den Vorschriften über die Gütergemeinschaft zustehen (§§ 1423 bis 1425 BGB), in Verbindung mit den Kontrollrechten, die insbesondere darin bestehen, dass der das Gesamtgut verwaltende Ehegatte den anderen Ehegatten nach § 1435 Satz 2 BGB über die Verwaltung zu unterrichten und ihm auf Verlangen über den Stand der Verwaltung Auskunft zu erteilen hat (s. BFH-Urteil vom 22.06.1977 - I R 185/75, BFHE 123, 136, BStBl II 1977, 836, unter 1.c; Bamberger/Roth/Siede, BGB, 4. Aufl., § 1415 Rz 6).

30 bb) Das FG hat bindend festgestellt, dass B und C in ihrem Ehevertrag i.S. von § 1421 Satz 1 BGB vereinbart haben, das Gesamtgut gemeinschaftlich zu verwalten. Eine Änderung der Verwaltungsbefugnis wäre --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- nur durch einen neuen Ehevertrag (§§ 1408, 1410 BGB) möglich gewesen (Erman/Heinemann, BGB, 16. Aufl., § 1421 Rz 2).

31 (1) Hat ein Ehegatte indes darin eingewilligt, dass der andere Ehegatte selbständig ein Erwerbsgeschäft betreibt, so ist seine Zustimmung zu solchen Rechtsgeschäften und Rechtsstreitigkeiten nicht erforderlich, die der Geschäftsbetrieb mit sich bringt (§ 1456 Abs. 1 Satz 1 BGB). Weiß ein Ehegatte, dass der andere ein Erwerbsgeschäft betreibt, und hat er hiergegen keinen Einspruch eingelegt, so steht dies einer Einwilligung gleich (§ 1456 Abs. 2 BGB). Soweit ein Ehegatte danach allein für das Gesamtgut handelt, ergibt sich die Pflicht zur Unterrichtung des anderen Ehegatten und zur Erteilung der notwendigen Auskünfte aus der allgemeinen ehelichen Treuepflicht des § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB, die sich nach denselben Grundsätzen richtet wie die des § 1435 BGB (MüKoBGB/Münch, 8. Aufl., § 1451 Rz 9).

32 (2) Ob B --wie von der Klägerin geltend gemacht und vom FG offengelassen-- den landwirtschaftlichen Betrieb als

selbständiges Erwerbsgeschäft nach § 1456 BGB zu führen berechtigt war, ändert daher --wie vom FG zutreffend ausgeführt-- nichts an der zwischen ihm und C weiterhin bestehenden Mitunternehmerschaft. Eine Einzelunternehmerschaft des B im ertragsteuerrechtlichen Sinn konnten die Eheleute --anders als die Klägerin meint-- nicht über die Vereinbarungen aus Juni 1998 und vom 01.07.2011 erreichen, da dies --wie vorstehend ausgeführt-- zunächst eine Aufhebung und Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft oder zumindest mittels Ehevertrag (§§ 1408, 1410 BGB) eine Herauslösung des landwirtschaftlichen Betriebs aus dem Gesamtgut und Erklärung zum Vorbehaltsgut (§ 1418 Abs. 2 Nr. 1 BGB) erfordert hätte.

33 d) Die --vom FG ebenfalls offengelassene-- Einwilligung der C in das Betreiben des landwirtschaftlichen Betriebs als selbständiges Erwerbsgeschäft i.S. des § 1456 BGB könnte auch nicht dazu führen, dass hierdurch die eheliche Gütergemeinschaft selbst Kommanditistin der Klägerin geworden wäre.

34 aa) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) der Vorinstanz wurde die Klägerin von A als Komplementär und B als Kommanditist gegründet. Nichts anderes ergibt sich im Übrigen aus dem Gesellschaftsvertrag.

35 bb) Die Gütergemeinschaft als solche kann nach herrschender Meinung zudem nicht Kommanditistin einer KG werden (Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 22.01.2003 - 3Z BR 238/02; Hausch in: jurisPK-BGB, 9. Aufl. 2020, § 1415 BGB Rz 7; MüKoBGB/Münch, a.a.O., § 1416 Rz 3 und 9; Bamberger/Roth/Siede, a.a.O., § 1416 Rz 1; a.A. Kanzleiter, Deutsche Notar-Zeitschrift 2003, 422; Grziwotz, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2003, 848).

36 5. Das angefochtene Urteil ist auch nicht wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben. Der erkennende Senat hat den von der Klägerin gerügten Verstoß wegen Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) geprüft. Er erachtet diese Rüge indes nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

37 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de