Urteil vom 13. September 2022, XI R 33/20

Zur Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 EStG

ECLI:DE:BFH:2022:U.130922.XIR33.20.0

BFH XI. Senat

EStG § 15 Abs 4 S 1, EStG § 15 Abs 4 S 2, EStG § 13 Abs 1 Nr 1, BewG § 51 Abs 2, BewG § 51 Abs 3, KStG § 8 Abs 1, KStG § 14 Abs 1 S 1, EStG VZ 2013 , KStG VZ 2013

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 26. Mai 2020, Az: 6 K 337/18

Leitsätze

1. Pferde, die in einem Pensionsbetrieb untergebracht werden, können vom Eigentümer in seinem Betrieb gehalten werden, wenn er das wirtschaftliche Risiko der Tierhaltung trägt.

2. § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG kann Vorrang gegenüber einer organschaftlich eigenständigen Einkommenszurechnung zukommen.

3. Der Zuordnung von Tieren zum Tierzweig "übriges Nutzvieh" steht nicht entgegen, dass die Tiere zum Verkauf bestimmt waren.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26.05.2020 - 6 K 337/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Verluste, die bei einer Organgesellschaft der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Jahr 2013 (Streitjahr) entstanden sind, dem Verlustausgleichsverbot des § 15 Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliegen.

2 Die Klägerin ist eine GmbH. Die B GmbH hält 94,99 % und die I GmbH & Co. KG 5,01 % der Anteile.

3 An der B GmbH ist Z mit 100 % beteiligt; an der I GmbH & Co. KG hält Z 100 % der Kommanditanteile. Zudem ist Z alleiniger Kommanditist der R GmbH & Co. KG.

4 Seit ihrer Gründung ist die Klägerin zu 100 % an der P GmbH beteiligt. Durch einen Gewinnabführungsvertrag ist die Klägerin körperschaftsteuerrechtliche Organträgerin für die P GmbH als Organgesellschaft.

5 Die Klägerin hält zudem 100 % der Anteile an der M GmbH.

6 Die Klägerin erwarb nach der Wiedervereinigung Flächen und Gebäude des ... Gutes X .... Zudem erwarb sie einen ehemaligen ...stall in ... sowie ein ehemaliges ...werk in .... Beide Objekte waren in der Nähe des Gutes X belegen. Im Jahr 2010 erwarb die Klägerin weitere Flächen sowie verschiedene leerstehende Gebäude in ....

7 In dem ganz überwiegenden Teil der erworbenen Gebäude, jeweils mit den dazugehörenden Weideflächen, baute die P GmbH einen Betrieb zur Zucht und Ausbildung von ... Reitpferden auf. Die Tiere sollten in jedem Ausbildungsstadium an Sportler, Züchter oder Freizeitreiter gewinnbringend verkauft werden.

8 Im Streitjahr wurden auf dem Gut X insgesamt ... Pferde, die im Eigentum der P GmbH standen, aufgezogen. Die Pferde waren dabei an unterschiedlichen Standorten untergebracht. ... Pferde waren jünger als drei Jahre alt und zum Verkauf bestimmt. ... Pferde waren mindestens drei Jahre alt. Davon waren ... Tiere Zuchtstuten. ... Tiere sollten durch Veredelung zu hochwertigen Sportpferden werden. Die erzeugten Jungtiere waren überwiegend zum Verkauf bestimmt.

9 Die erzeugten Pferde wurden in jeder Phase der Entwicklung von den Ausbildern und Züchtern der P GmbH sowie von Z beobachtet und eingeschätzt. Die Pferde, die sich als geeignet für eine Ausbildung als Sport- oder Dressurpferd zeigten, wurden entweder bereits als Fohlen verkauft oder durch die P GmbH weiter ausgebildet und als Dressurpferd im Alter von vier bis fünf Jahren oder als Springpferd im Alter von sechs bis sieben Jahren verkauft. Die Pferde, die sich als nicht geeignet erwiesen, wurden ebenfalls verkauft.

10 Für ihre Tierhaltung standen der P GmbH verschiedene Flächen zur Verfügung. In ... pachtete sie Flächen von der I GmbH & Co. KG; auf Gut X von der Klägerin. Zudem pachtete die P GmbH den ...hof (Teil von Gut X) und den ...hof von der I GmbH & Co. KG.

11 Die Klägerin verpachtete Flächen in ..., in ... und in ... an die M GmbH sowie einen Teil der Stallungen und landwirtschaftlichen Flächen des Gutes X an die R GmbH & Co. KG. Mit der Bewirtschaftung der von der Klägerin gepachteten Flächen beauftragten die Gesellschaften die Klägerin. Sie führte die Bewirtschaftung als Lohnunternehmerin aus.

12 Die P GmbH schloss mit der M GmbH am 23.03.2010 einen Vertrag über eine Pensionspferdehaltung. Das Vertragsverhältnis begann am 01.04.2010 und lautete auszugsweise:

"§ 3 ...

(3) Das Heu und das weitere Futter werden [der] M GmbH von Seiten der Eigentümerin in der erforderlichen Menge kostenlos bereitgestellt. ...

(4) Die Eigentümerin sorgt auf eigene Kosten für einen ordnungsgemäßen Hufbeschlag. ...

§ 6 ...

(3) Für die Gesundheitsvorsorge und die tierärztliche Versorgung des Pferdebestandes hat die Eigentümerin Sorge zu tragen. ... Die tierärztliche Versorgung erfolgt durch den von der Eigentümerin beauftragten Tierarzt auf eigene Kosten.

13 Mit Wirkung zum 23.04.2012 schloss die P GmbH mit der R GmbH & Co. KG ebenfalls einen Vertrag über Pensionspferdehaltung. Der Vertrag ist inhaltsgleich mit dem der M GmbH. Er unterscheidet sich lediglich in § 3. Die abweichende Regelung lautet:

"§ 3 (3) Das Heu wird [die] R GmbH & Co. KG von Seiten der Eigentümerin in der erforderlichen Menge gegen Rechnungslegung einkaufen. [Die] R GmbH & Co. KG hat rechtzeitig den Bedarf an Futtermitteln etc. der Eigentümerin anzuzeigen; die Eigentümerin wird die bestellte Menge frei Haus an den von [der] R GmbH & Co. KG betriebenen Anlagen bereitstellen."

14 Die M GmbH und die R GmbH & Co. KG verfügten über eigenes Personal für die Grundversorgung der Pferde. Darüber hinaus nahmen die Gesellschaften keine Aufgaben wahr.

15 Die P GmbH stellte für ihre Pachtflächen jährlich Anträge auf Agrarförderung. Bei der Ermittlung der maßgeblichen Vieheinheitengrenzen erfasste die P GmbH alle Tiere, die sie auf gepachteten Flächen und in gepachteten Ställen untergebracht hatte, ließ aber die Tiere, die sie in Pension gegeben hatte, unberücksichtigt. Nach der Berechnung der P GmbH überschritten die ermittelten Vieheinheiten (bis auf das Streitjahr) die Höchstgrenzen nicht.

16 Auch die M GmbH und die R GmbH & Co. KG stellten für die von der Klägerin gepachteten Flächen jeweils jährlich eigene Anträge auf Agrarförderung. Die Gesellschaften berücksichtigten u.a. die Tiere, die sie jeweils von der

P GmbH in Pension genommen hatten. Die auf dieser Grundlage ermittelten Vieheinheiten überschritten im Streitjahr nicht die Höchstgrenzen.

17 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin für das Streitjahr zunächst mit Bescheid vom 18.02.2015 erklärungsgemäß. Unter demselben Datum erging ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2013.

18 Im Rahmen einer Außenprüfung für das Streitjahr legte das FA (wie die Klägerin) für die Ermittlung der zulässigen Vieheinheiten nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG die Hektarwerte aus den Anträgen auf Agrarförderung als zu berücksichtigende Flächen zugrunde. Es vertrat hinsichtlich der Zurechnung der Tiere jedoch eine andere Auffassung als die Klägerin. Alle im Eigentum der P GmbH befindlichen Pferde seien bei der Ermittlung der zuzurechnenden Vieheinheiten bei ihr mitzuzählen, somit auch die in Pension gegebenen Pferde. Die Betriebsprüfung ermittelte die Vieheinheiten der P GmbH danach wie folgt:

P GmbH	2013
Hektar lt. Agrarantrag	... ha
Höchstgrenze Vieheinheiten	... VE
tatsächliche Vieheinheiten	... VE

19 Demzufolge sah das FA die Einkünfte der P GmbH als Einkünfte aus gewerblicher Tierhaltung an. Diese Feststellung berücksichtigte es in dem auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung gestützten Körperschaftsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2013 vom 09.03.2018. Es nahm an, der Verlust in Höhe von ... € könne (nur) in Höhe von ... € auf Gewinne des Vorjahres zurückgetragen werden. In Höhe von ... € sei der Verlust aufgrund des Verlustausgleichs- und -abzugsverbots des § 15 Abs. 4 EStG im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 nicht zu berücksichtigen. Er wurde daher als verbleibender Verlustvortrag auf den 31.12.2013 mit Bescheid vom 09.03.2018 nach § 15 Abs. 4 i.V.m. § 10d EStG, § 31 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und § 8 Abs. 1 KStG gesondert festgestellt.

20 Gegen beide Bescheide legte die Klägerin Einsprüche ein. Mit Einspruchsentscheidungen vom 23.10.2018 und 16.11.2018 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück.

21 Der hiergegen gerichteten Klage, mit der die Klägerin weiter geltend machte, dass die in Pension gegebenen Pferde nicht der P GmbH, sondern (ausschließlich) der M GmbH und der R GmbH & Co. KG zuzurechnen seien, gab das Finanzgericht (FG) nur teilweise statt. Es entschied, die P GmbH werde in einem Bereich tätig, der im hier zu beurteilenden Fall an sich zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG führe. Jedoch hätten die von ihr gehaltenen Tiere keine ausreichende Futtergrundlage in ihrem Betrieb. Bei der P GmbH seien sowohl die Tiere, die sie selbst versorge, als auch die in Pension gegebenen Tiere bei der Berechnung der zulässigen Höchstgrenzen für Vieheinheiten zu berücksichtigen. Allerdings sei entgegen der Auffassung des FA der Verlust aus der Tierhaltung nur in Höhe von ... € (63,60 %) als gewerblich einzustufen. Ein Verlust in Höhe von ... € (36,40 %) entfalle auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, da die Zuchtstuten der landwirtschaftlichen Tierzucht zuzurechnen seien. Die übrigen Pferde seien als übriges Nutzvieh der gewerblichen Tierhaltung zuzuordnen, da insoweit die Höchstgrenzen überschritten seien. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1299 veröffentlicht.

22 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Die Zurechnung der von der P GmbH in Pension gegebenen Pferde sei unzutreffend. Die Pensionspferde seien nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur der M GmbH und der R GmbH & Co. KG zuzurechnen. Sie könnten nicht zugleich auch der P GmbH als Eigentümerin der Pferde zugerechnet werden. Es komme nur darauf an, wie viele Tiere auf den landwirtschaftlichen Flächen des jeweiligen Tierhalters tatsächlich gehalten würden. In diesem Sinne sei auch die Pensionstierhaltung als Tierhaltung i.S. des § 13 EStG anzusehen. Auf die zivilrechtliche Haltereigenschaft komme es nicht an. Ein Tier könne nicht gleichzeitig an zwei Orten gehalten werden.

23 Die Tierhaltung bei der M GmbH und der R GmbH & Co. KG sei --wie das FG festgestellt habe-- jeweils unterhalb der maßgeblichen Höchstgrenzen erfolgt, so dass § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG bei der Klägerin nicht zur Anwendung komme.

24 Zu einer Überschreitung der Vieheinheitengrenze des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG komme es auch nicht bei einer

zusammenfassenden Betrachtung der der P GmbH sowie der M GmbH und der R GmbH & Co. KG zur Verfügung stehenden landwirtschaftlichen Flächen.

25 Außerdem sei die Zurechnung der Fohlen zum übrigen Nutzvieh unzutreffend. Soweit Tiere vorhanden seien, die --wie nach Auffassung der Klägerin die Fohlen-- keinem der ausdrücklich genannten Zweige des Tierbestands zuzuordnen seien, seien diese auch keinem besonderen Zweig zuzuordnen.

26 In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin außerdem geltend gemacht, dass bei anderer Beurteilung auch die an die M GmbH sowie an die R GmbH & Co. KG verpachteten Flächen der P GmbH zuzurechnen seien, weil auf diesen Flächen nur die (nach Auffassung des FA und FG der P GmbH zuzurechnenden) Tiere weideten.

27 Die Klägerin beantragt,
den Bescheid über Körperschaftsteuer 2013 vom 09.03.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.11.2018 dahingehend zu ändern, dass das dem Organträger nach § 14 KStG zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaften um weitere ... € vermindert wird und den Bescheid vom 09.03.2018 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 15 Abs. 4 i.V.m. § 10d EStG, § 31 Abs. 1 und § 8 Abs. 1 KStG sowie die Einspruchsentscheidung vom 23.10.2018 insgesamt aufzuheben.

28 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

29 Es bringt vor, die Klägerin sei sowohl zivilrechtliche Eigentümerin als auch Halterin der Pensionspferde. Nur durch die Berücksichtigung aller im (wirtschaftlichen) Eigentum der Klägerin stehenden Pferde könne der in § 15 Abs. 4 EStG niedergelegte Schutzzweck erreicht werden. Die Einordnung der Tierhaltung bei der M GmbH und der R GmbH & Co. KG habe keine Auswirkung auf die Qualifikation der Tierhaltung bei der Pensionsnehmerin. Die Fohlen und auch die zur Veredelung gehaltenen Pferde seien dem Zweig "Zuchtvieh" zuzuordnen, da die Tiere überwiegend zum Verkauf bestimmt seien. Entgegen der in der mündlichen Verhandlung geäußerten Auffassung der Klägerin seien die verpachteten Flächen nicht der P GmbH zuzurechnen.

Entscheidungsgründe

II.

30 Die Revision der Klägerin ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar sind --wie das FG zutreffend entschieden hat-- auch die Pferde, die die P GmbH bei der M GmbH und der R GmbH & Co. KG in Pension gegeben hat, der P GmbH i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zuzuordnen. Das FG ist jedoch auf dieser Grundlage nicht der Frage nachgegangen, ob die P GmbH weitere als die ihr bisher zugerechneten Flächen i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG regelmäßig landwirtschaftlich genutzt hat. Dabei kann die Verpachtung durch die Klägerin an die beiden Pensionsgeber zu berücksichtigen sein. Die Sache ist daher nicht spruchreif.

31 1. Nach § 15 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG dürfen Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Auch der Verlustabzug nach § 10d EStG ist nur bezogen auf Gewinne aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung möglich (§ 15 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 2 EStG).

32 Diese Beschränkungen greifen ein, wenn eine an sich landwirtschaftliche Betätigung darin besteht, überhöhte Bestände an Vieh ohne entsprechende landwirtschaftliche Nutzfläche, d.h. ohne die theoretisch notwendige Futtergrundlage, zu halten (vgl. BFH-Urteile vom 21.09.1995 - IV R 96/94, BFHE 179, 66, BStBl II 1996, 85; vom 19.12.2002 - IV R 47/01, BFHE 201, 241, BStBl II 2003, 507, und vom 04.11.2021 - VI R 26/19, BFH/NV 2022, 417). Der BFH legt den Begriff der gewerblichen Tierzucht oder Tierhaltung i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG (vormals § 15 Abs. 2 EStG) dem Gesetzeszweck entsprechend restriktiv aus (vgl. BFH-Urteile vom 04.10.1984 - IV R 195/83, BFHE 142, 272, BStBl II 1985, 133; vom 01.02.1990 - IV R 45/89, BFHE 159, 475, BStBl II 1991, 625, und in BFH/NV 2022, 417, Rz 15). § 15 Abs. 4 EStG ist auch auf Kapitalgesellschaften anwendbar (BFH-Urteil vom 08.11.2000 - I R 10/98, BFHE 193, 406, BStBl II 2001, 349, Leitsatz 3 und unter II.3.).

33 2. Pferde, die in einem Pensionsbetrieb untergebracht werden, können vom Eigentümer in seinem Betrieb gehalten werden, wenn er das wirtschaftliche Risiko der Tierhaltung trägt.

34 a) Bei einer Pferdehaltung und der Ausbildung der Tiere für den Pferdesport handelt es sich regelmäßig um eine gewerbliche Tierhaltung i.S. von § 15 Abs. 4 EStG, wenn der Betrieb nicht über eine hinreichende Futtergrundlage in Gestalt von landwirtschaftlichen Nutzflächen verfügt. Dabei ist unerheblich, ob die in einem landwirtschaftlichen Betrieb gehaltenen Tiere überhaupt von den Erzeugnissen der landwirtschaftlichen Nutzfläche ernährt werden (vgl. BFH-Urteile vom 13.07.1989 - V R 110-112/84, BFHE 158, 157, BStBl II 1989, 1036, unter II.3.a bb; vom 31.03.2004 - I R 71/03, BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742, unter II.9.d, und vom 17.12.2008 - IV R 34/06, BFHE 224, 76, BStBl II 2009, 453, unter II.4.e aa, m.w.N.).

35 b) Pferde gehören zu den Tierarten, deren Haltung und Zucht in der Regel zur landwirtschaftlichen Nutzung zählen. Die Pferdehaltung und die Pferdezucht werden in Anlage 2 zu § 51 des Bewertungsgesetzes (BewG) ausdrücklich genannt und den mehr flächenabhängigen Zweigen des Tierbestands zugeordnet. In der Aufzählung der Tierarten bei der Regelung der Vieheinheiten werden Pferde ebenfalls aufgeführt (Anlage 1 zu § 51 BewG). Die Zuordnung zur landwirtschaftlichen Nutzung hängt bei solchen Tierbeständen grundsätzlich nur davon ab, ob die im Betrieb gehaltenen Tiere --gemessen am gesetzlichen Flächenschlüssel-- eine ausreichende Futtergrundlage haben (vgl. BFH-Urteile vom 23.09.1988 - III R 182/84, BFHE 154, 364, BStBl II 1989, 111; in BFHE 224, 76, BStBl II 2009, 453, und in BFH/NV 2022, 417, Rz 21). Daraus ergibt sich, dass Einkünfte aus der Pferdezucht und der Pferdehaltung zu den Einkünften aus gewerblicher Tierzucht und gewerblicher Tierhaltung zählen, wenn die Vieheinheitengrenze überschritten wird (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2022, 417, Rz 21).

36 c) Wem Pferde, die in einem Pensionsbetrieb untergebracht werden, im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zuzurechnen sind, hängt nach der neueren Rechtsprechung des VI. Senats des BFH davon ab, wer das wirtschaftliche Risiko der Tierhaltung trägt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2022, 417, Rz 23; Gossert in Korn, § 13 EStG Rz 182; KKB/Geserich, 7. Aufl., § 13 Rz 247; Giere in Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Teil A Rz 72 ff.; Hartmann in Dombert/Witt, Münchener Anwaltshandbuch Agrarrecht, 2. Aufl., § 25 Rz 31; Brandis/Heuermann/Nacke, § 13 EStG Rz 100; Leingärtner/Stalbold, Besteuerung der Landwirte, Kap. 6, Rz 21; Mitterpleininger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 13 Rz 32, der generell die Pensionstiere hinzurechnet).

37 3. Die Pferde, die die P GmbH in Pension gegeben hat, sind ihr im Rahmen der Ermittlung der Vieheinheiten i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG als Eigentümerin der Pferde zuzurechnen.

38 a) Die Vorinstanz hat dazu festgestellt, dass die M GmbH und die R GmbH & Co. KG zwar die Grundversorgung der Pferde übernommen hatten, indem sie sie unterbrachten, mit Einstreu und Heu versorgten, fütterten und tränkten sowie ihre Gesundheit überwachten. Unter Gesamtwürdigung aller Umstände seien die Pferde trotzdem der P GmbH zuzurechnen, da diese die Nutzungen und Kosten im eigenen wirtschaftlichen Interesse der Pferdezucht und der Veräußerung der Tiere getragen habe. Das Heu und das Futter habe die P GmbH finanziert. Die Kosten für die Hufpflege und die tierärztliche Versorgung sowie die Versicherung der Tiere habe die P GmbH ebenfalls übernommen. Die M GmbH und die R GmbH & Co. KG hätten nicht für Schäden an den Pferden gehaftet. Alle Entscheidungen hinsichtlich Besamung, Zucht, Ausbildung und Bereiten habe die P GmbH getroffen. Der M GmbH und der R GmbH & Co. KG habe lediglich die Hege und Pflege der Pferde ohne wirtschaftliches Risiko und Kostentragung oblegen. Diese Feststellungen der Vorinstanz verstoßen nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze und binden daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

39 b) Dieser Beurteilung steht --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht die ältere Rechtsprechung des IV. Senats des BFH entgegen, nach der Pensionstiere dem Pensionsgeber zuzurechnen sein können.

40 aa) Nach der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH ist die Pensionstierhaltung bei Vorliegen der flächenmäßigen Voraussetzungen in der Regel als Tierhaltung i.S. des § 13 EStG beim Pensionsgeber zu beurteilen. Das Vorliegen einer "Tierhaltung" i.S. des § 13 EStG hängt grundsätzlich nur davon ab, ob die im Betrieb des Pensionsgebers gehaltenen Tiere --gemessen an dem im Gesetz enthaltenen Flächenschlüssel-- eine ausreichende Futtergrundlage haben. Sei dies der Fall, mache es keinen Unterschied, ob es sich dabei um eigene oder fremde Tiere handele, so dass auch die sog. "Pensionstierhaltung", also das Unterstellen und Füttern fremder Tiere gegen Entgelt, bei Vorliegen der flächenmäßigen Voraussetzungen in der Regel als Tierhaltung i.S. des § 13 EStG anzusehen sei (vgl. BFH-Urteile vom 16.11.1978 - IV R 191/74, BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246, unter 2.a bb; vom 17.10.1985 - IV R 188/83, BFH/NV 1987, 84, unter 2.; vom 14.04.1988 - IV R 40/86, BFHE 153, 347, BStBl II 1988, 774, unter 1.;

vom 26.03.1992 - IV R 22/91, BFH/NV 1992, 655, und vom 26.06.2002 - IV R 55/01, BFHE 199, 529, BStBl II 2003, 13, unter 3.d).

41 bb) Diese Grundsätze führen jedoch im Streitfall zu keiner anderen Zuordnung der in Pension gegebenen Pferde. Denn die bei der M GmbH und der R GmbH & Co. KG als Pensionsgeber untergestellten Pferde der P GmbH erhielten --anders als im Regelfall der Pensionstierhaltung-- ihre Futtergrundlage von der P GmbH. Zudem hatten die M GmbH und die R GmbH & Co. KG Flächen von der Klägerin gepachtet, so dass eine typische Pensionstierhaltung im Sinne der Rechtsprechung des BFH mit Zurechnung der Pferde beim Pensionsgeber im Streitfall nicht vorlag.

42 4. Folge der im Streitfall bestehenden Besonderheiten, die ein Abweichen von dem vom IV. Senat des BFH beschriebenen Regelfall rechtfertigen, ist aber, dass der Frage nachzugehen ist, ob die von der Klägerin an die M GmbH und an die R GmbH & Co. KG verpachteten Flächen für die Ermittlung der Vieheinheitengrenzen der P GmbH zuzurechnen sind. Die hierfür erforderliche Beurteilung, für die weitere Tatsachenfeststellungen zu treffen sind, kann im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden.

43 5. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat auf Folgendes hin:

44 a) Im Streitfall ist zu entscheiden, ob aufgrund des Pachtvertrages der Klägerin mit der M GmbH und der R GmbH & Co. KG --wie in der Regel anzunehmen ist-- diesen Pächterinnen die verpachteten Flächen mit den daraus gezogenen Früchten und sonstigen Gebrauchsvorteilen zuzurechnen sind (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 199, 529, BStBl II 2003, 13, unter 2.b und c).

45 Dabei kommt es darauf an, ob die an die M GmbH und an die R GmbH & Co KG verpachteten Flächen ausnahmsweise der P GmbH zuzurechnen sind, weil diese die Gebrauchsvorteile der verpachteten Flächen durch die vertragsgemäße Nutzung für Pferde, die der P GmbH als Organgesellschaft der Klägerin zuzurechnen sind, gezogen hat und nach Maßgabe der Pachtverträge auch ziehen sollte, wozu weitergehende Feststellungen zu treffen sind. Hierfür ist auch festzustellen, ob ausschließlich die im Eigentum der P GmbH stehenden Pferde auf den an die M GmbH und an die R GmbH & Co. KG verpachteten Flächen geweidet haben.

46 Dem steht nicht zwingend entgegen, dass es sich zivilrechtlich um eine Verpachtung der Klägerin an die M GmbH und die R GmbH & Co. KG und nicht um eine Verpachtung an die P GmbH als Organgesellschaft gehandelt hat und sich die Organschaft auf eine bloße Einkommenszurechnung beschränkt, bei der zunächst das Einkommen der Organgesellschaft eigenständig zu ermitteln ist (vgl. BFH-Urteile vom 23.01.2002 - XI R 95/97, BFHE 198, 99, BStBl II 2003, 9, unter II.1.b; vom 28.02.2013 - IV R 50/09, BFHE 240, 270, BStBl II 2013, 494, Rz 16, und vom 15.06.2016 - I R 64/14, BFHE 254, 291, BStBl II 2017, 182, Rz 20). Denn im Hinblick auf diese eigenständige Einkommensermittlung kann der Normzweck des § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG nicht außer Betracht bleiben, der darin besteht, die traditionelle, mit der Bodenwirtschaft verbundene landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung, bei der regelmäßig Verluste mangels hoher außerlandwirtschaftlicher Einkünfte nicht verrechnet werden können, vor dem Wettbewerb einer industriell betriebenen Tierproduktion zu schützen. Die Vorschrift wendet sich daher gegen eine an sich landwirtschaftliche Betätigung, die darin besteht, überhöhte Bestände an Vieh ohne entsprechende landwirtschaftliche Nutzfläche, d.h. ohne die theoretisch notwendige Futtergrundlage, zu halten (BFH-Urteil in BFHE 201, 241, BStBl II 2003, 507, unter 2.; vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2022, 417, Rz 17). Soll ein bei der Organgesellschaft ermitteltes Einkommen den Beschränkungen des § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG unterworfen werden, weil die Tierhaltung nach den Verhältnissen der Organgesellschaft ohne hinreichende Futtergrundlage erfolgt sei, obwohl landwirtschaftliche Nutzflächen überlassen werden, die von den Pferden der Organgesellschaft genutzt werden (sollen), so dass zivilrechtlich und tatsächlich eine hinreichende Futtergrundlage für die Pferde der Organgesellschaft besteht, kann einer solchen Beschränkung demnach der Normzweck des § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG entgegenstehen.

47 b) Nicht zu beanstanden ist das Urteil der Vorinstanz im Übrigen zur Frage der Tierbestandszweige.

48 aa) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG i.V.m. § 51 Abs. 2 Satz 1 BewG gehören nur die Zweige des Tierbestands zur landwirtschaftlichen Nutzung, deren Vieheinheiten zusammen die in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bezeichnete Grenze nicht überschreiten. Als Zweig des Tierbestands gilt bei jeder Tierart für sich das Zugvieh, das Zuchtvieh, das Mastvieh und das übrige Nutzvieh (§ 51 Abs. 3 Satz 1 BewG). Zunächst sind mehr flächenabhängige und danach weniger flächenabhängige Zweige des Tierbestands zur landwirtschaftlichen Nutzung zu rechnen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG i.V.m. § 51 Abs. 2 Satz 2 BewG). Das Zuchtvieh einer Tierart gilt nur dann als besonderer Zweig des Tierbestands, wenn die erzeugten Jungtiere überwiegend zum Verkauf bestimmt sind (§ 51 Abs. 3 Satz 2 BewG). Ist

das nicht der Fall, so ist das Zuchtvieh dem Zweig des Tierbestands zuzurechnen, dem es überwiegend dient (§ 51 Abs. 3 Satz 3 BewG). Pferdehaltung und Pferdezucht sind den mehr flächenabhängigen Zweigen des Tierbestands zuzuordnen (Anlage 2 zum BewG; vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2022, 417, Rz 30).

49 bb) Zutreffend hat die Vorinstanz die Zuchtstuten dem Zweig "Zuchtvieh" und die weiteren Pferde dem Zweig "übriges Nutzvieh" zugeordnet. Diese Pferde erfüllen nicht die Qualifikation als Zuchtvieh. Maßgeblich für die Abgrenzung der Tierzweige des § 51 Abs. 3 BewG ist die spätere Bestimmung der Tiere (s. BFH-Urteil vom 17.10.1991 - IV R 134/89, BFHE 166, 319, BStBl II 1992, 378, zu Masttieren). Im Streitfall waren die übrigen Tiere auf der jeweiligen Entwicklungsstufe für den Verkauf bestimmt.

50 cc) Der Zuordnung zum Tierzweig "übriges Nutzvieh" steht nicht --wie die Klägerin meint-- entgegen, dass die Tiere zum Verkauf bestimmt waren. Nach § 51 Abs. 3 Satz 1 BewG "gilt bei jeder Tierart" die Einteilung in die vier oben genannten Zweige, so dass eine Zuordnung aller Tiere vorzunehmen ist. Da die weiteren Pferde unstreitig nicht zu dem Zweig "Zugvieh" und "Mastvieh" gehören, sind sie sodann dem Zweig "übriges Nutzvieh" zuzuordnen. Eine Nichtzuordnung --wie die Klägerin vorträgt-- kommt nicht in Betracht.

51 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de