Urteil vom 16. Mai 2024, VI R 6/22

Gesellschafter einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Gesellschaft als (Mit-)Betriebsinhaber im Sinne des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG

ECLI:DE:BFH:2024:U.160524.VIR6.22.0

BFH VI. Senat

FGO § 40 Abs 2, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 5, EStG § 13 Abs 7, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, BewG § 51a Abs 1 S 1 Nr 1 Buchst a, BewG § 51a Abs 1 S 1 Nr 1 Buchst d, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend FG Münster, 26. Januar 2022, Az: 7 K 896/19 F

Leitsätze

Beteiligt sich eine land- und forstwirtschaftlich tätige Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) an einer Tierhaltungsgemeinschaft, sind alle Mitunternehmer der Gesellschaft als (Mit-)Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a des Bewertungsgesetzes anzusehen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26.01.2022 - 7 K 896/19 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

I.

1 An der mit Gesellschaftsvertrag vom 30.06.2004 gegründeten K1-K2 GbR (GbR) waren zunächst der Kläger und Revisionsbeklagte zu 1. (Kläger zu 1. --K1--) zu 40 %, seine Mutter (M) zu 10 % und der Kläger und Revisionsbeklagte zu 2. (Kläger zu 2. --K2--) zu 50 % beteiligt. Gesellschaftszweck war nach § 3 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der gemeinschaftliche Betrieb eines landwirtschaftlichen Betriebs nebst Tiermast und Handel mit landwirtschaftlichen Produkten aller Art. M und K2 übertrugen seinerzeit ihre landwirtschaftlichen Betriebe (Maschinen, Feldinventar, Vieh und Vorräte) auf die GbR. Zudem brachte K2 seine vollständige Arbeitskraft und die Hälfte einer weiteren Arbeitskraft in die GbR ein. K1 brachte ausschließlich seine gesamte Arbeitskraft ein (§ 5 Abs. 3 sowie die Anlage des Gesellschaftsvertrags). Zum 01.07.2011 kündigte M ihre Gesellschafterstellung und K1 stockte seinen Anteil an der GbR auf 50 % auf.

2 Die GbR bewirtschaftete in den Jahren 2011 bis 2013 (Streitjahre) circa 200 ha landwirtschaftliche Nutzfläche. Sie war im Bereich der Milchviehhaltung sowie der Putenmast tätig und erzielte daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Sämtliche Flächen waren von M, K2 und Dritten gepachtet.

3 Zum 01.11.2011 gründeten die GbR als Komplementärin und der Beigeladene (B) als Kommanditist die K1-K2-B Tierhaltung KG (KG). Die GbR brachte 150 Vieheinheiten in die KG ein, B 280 Vieheinheiten (§ 2 des Gesellschaftsvertrags). Die KG hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Ihren Gewinn ermittelte sie durch Betriebsvermögensvergleich.

4 Mit Vertrag vom 28.12.2011 vermietete M an K1 ab 01.01.2012 unbefristet eine Fläche von etwa 1 800 qm zur

Bebauung mit einem Schweinemaststall. K1 errichtete auf dieser Fläche einen Schweinemaststall mit einer Nutzfläche von 768 qm und 990 Mastplätzen, den er seinerseits mit Mietvertrag vom 01.03.2012 an die KG vermietete.

5 Die KG reichte Feststellungserklärungen beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein und räumte dem Prozessbevollmächtigten Empfangsvollmacht ein.

6 Das FA stellte zunächst erklärungsgemäß Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ... € für 2011, ... € für 2012 und ... € für 2013 fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

7 Am 29.06.2016 beschlossen die Kläger die Auflösung der GbR, wobei K1 die Komplementärbeteiligung an der KG im Wege der Realteilung erhielt. Am selben Tag veräußerte B seine Kommanditbeteiligung an K1, wodurch das Gesellschaftsvermögen der KG im Wege der Anwachsung auf K1 überging. Das FA wurde über diese Vorgänge im Jahr 2016 in Kenntnis gesetzt. Die Eintragung im Handelsregister erfolgte im Februar 2019.

8 Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E-Stadt hatte zuvor eine Außenprüfung bei der KG durchgeführt. Der Prüfer gelangte zu der Ansicht, die KG habe in den Streitjahren keine Einkünfte nach § 13 EStG, sondern solche aus § 15 EStG erzielt; für die Verluste gelte das Ausgleichs- und Abzugsverbot nach § 15 Abs. 4 EStG. Die Voraussetzungen von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) seien nicht erfüllt. Auch seien die Verluste dem Grunde nach nicht anzuerkennen, da die KG keine Gewinnerzielungsabsicht gehabt habe.

9 Das FA erließ auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen für die Streitjahre im Oktober 2017 Änderungsbescheide, in denen es Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von jeweils ... € feststellte. Die Bescheide gab es gegenüber dem Prozessbevollmächtigten als Empfangsbevollmächtigten für K2 als gesetzlichen Vertreter der KG bekannt. Sie enthielten den Hinweis, dass sie mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten ergingen.

10 Der vom Prozessbevollmächtigten im Namen der KG gegen die Änderungsbescheide eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 471 veröffentlichten Gründen statt.

11 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

12 Es beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.

13 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Der Beigeladene stellt keinen Antrag.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 1. Das FG hat die im Namen der zu diesem Zeitpunkt bereits vollbeendeten KG erhobene Klage zu Recht rechtsschutzgewährend dahin ausgelegt, dass sie als von den Klägern als ehemaligen Gesellschaftern der ebenfalls aufgelösten Komplementär-GbR erhoben anzusehen ist (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.11.2023 - IV R 13/21, Rz 19 ff., m.w.N.). Da dies zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist, sieht der erkennende Senat von einer weiteren Begründung ab.

17 2. Zutreffend ist das FG weiter davon ausgegangen, dass die Kläger durch die --wirksam bekannt gegebenen-- geänderten gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide beschwert sind. Denn die Feststellung einer unzutreffenden Einkunftsart stellt eine Rechtsverletzung im Sinne 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.).

18 3. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 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 im Sinne des § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte sind und dies durch eine Bescheinigung der landwirtschaftlichen Alterskasse nachgewiesen wird und

d) die sich nach § 51 Abs. 1a BewG für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Genossenschaft, Gesellschaft oder den Verein übertragen haben.

19 4. Nach dem vorliegend im Revisionsverfahren allein noch streitigen Erfordernis des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG müssen alle Gesellschafter Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen sein, wobei § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG dabei kein bewertungsrechtliches "tatsächliches", sondern ein ertragsteuerrechtliches Verständnis zu Grunde zu legen ist (Senatsurteil vom 18.11.2020 - VI R 39/18, BFHE 271, 429, BStBl II 2021, 532, Rz 16, m.w.N.).

20 a) Inhaber eines Betriebs der Landwirtschaft im Sinne des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG ist daher der Unternehmer einer Landwirtschaft, das heißt 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 vom 27.11.2019 - II R 43/16, BFHE 267, 269, BStBl II 2020, 739, Rz 25).

21 b) Auch eine Mitunternehmerschaft kann Inhaberin eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sein (Senatsurteil vom 16.05.2018 - VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60, Rz 13, m.w.N.).

22 aa) Mitunternehmer im Sinne 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-- eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (s. Senatsurteil vom 18.11.2020 - VI R 39/18, BFHE 271, 429, BStBl II 2021, 532, Rz 19 und BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374, Rz 33).

23 bb) Ist eine GbR landwirtschaftlich tätig, ist sie aus ertragsteuerrechtlicher Sicht Inhaberin des Betriebs (s. Senatsurteil vom 16.05.2018 - VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60, Rz 13). Ihre Gesellschafter sind als Mitunternehmer Inhaber (Mitinhaber) dieses Betriebs im Sinne von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG (BFH-Urteil vom 27.11.2019 - II R 43/16, BFHE 267, 269, BStBl II 2020, 739, Rz 26).

24 c) Wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb von einer Personengesellschaft oder von einer wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaft betrieben, ist Voraussetzung, dass alle Mitunternehmer der Tierhaltungsgemeinschaft beitreten oder gemeinsam einen Anteil übernehmen. Denn die auf die Tierhaltungsgemeinschaft zu übertragenden Vieheinheiten stehen nicht dem einzelnen Gesellschafter oder Gemeinschafter (Mitunternehmer), sondern der Gesellschaft oder Gemeinschaft (Mitunternehmerschaft) zu (Senatsurteil vom 18.11.2020 - VI R 39/18, BFHE 271, 429, BStBl II 2021, 532, Rz 23, m.w.N.).

25 5. Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze hat das FG zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen der § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG i.V.m. § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und d BewG im Streitfall erfüllt sind, weil alle Gesellschafter Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen waren und diese die sich für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die KG übertragen hatten.

26 a) Gesellschafter der KG, der Tierhaltungsgemeinschaft, war zum einen die GbR, zum anderen B. Das FG hat bindend festgestellt, dass die GbR auf gepachteten landwirtschaftlichen Flächen in den Bereichen der Milchviehhaltung und Putenmast tätig war und den Betrieb daher auf selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen geführt hat. Dass die GbR daraus Einkünfte nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erzielte, wird im Übrigen auch vom FA nicht in Frage gestellt.

27 Nach den vorstehenden Ausführungen war deshalb die an der KG beteiligte GbR Inhaberin des von ihr betriebenen Betriebs. Aufgrund ihrer Beteiligung als Mitunternehmer der landwirtschaftlich tätigen GbR waren aber auch die Kläger (Mit-)Inhaber dieses Betriebs der Landwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen im Sinne des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG. Dass der weitere Gesellschafter der KG, der Beigeladene, die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG erfüllte, steht nicht in Streit.

28 aa) Wie das FG zutreffend ausführt, ist es unerheblich, dass die GbR nicht über eigene landwirtschaftliche Flächen verfügte, sondern ihren Betrieb auf gepachteten Flächen unterhielt. Entscheidend ist, dass die GbR Inhaberin eines aktiven landwirtschaftlichen Betriebs war. Durch die Vorschrift des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG soll allein sichergestellt werden, dass Inhaber von Verpachtungsbetrieben kein Mitglied einer Tierhaltungsgemeinschaft sein können (vgl. z.B. Bruschke in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 51a BewG Rz 33).

29 bb) Entgegen der Auffassung des FA ist auch nicht erforderlich, dass die Gesellschafter (Mitunternehmer) einer an einer Tierhaltungsgemeinschaft beteiligten Gesellschaft neben ihrer über die Gesellschaft vermittelten Mitinhaberschaft eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zusätzlich noch als Einzelunternehmer Inhaber eines (weiteren) Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen sind (ebenso Paul in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 EStG Rz 80; Reverts/Wessels in Bordewin/Brandt, § 13b EStG Rz 64). Ebenso wenig kommt es darauf an, ob die Gesellschafter in die land- und forstwirtschaftliche Gesellschaft, die sich an der Tierhaltungsgemeinschaft beteiligt hat, landwirtschaftliche Grundstücke oder landwirtschaftliche Betriebe eingebracht haben. Maßgebend ist allein, dass alle Gesellschafter (Mitunternehmer) der land- und forstwirtschaftlichen Gesellschaft der Tierhaltungsgemeinschaft beitreten oder gemeinsam einen Anteil übernehmen (Senatsurteil vom 18.11.2020 - VI R 39/18, BFHE 271, 429, BStBl II 2021, 532, Rz 23). Letzteres war nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) mit der im Gesamthandsvermögen der GbR befindlichen Kommanditbeteiligung an der KG der Fall.

30 b) Da die auf die Tierhaltungsgemeinschaft zu übertragenden Vieheinheiten nicht dem einzelnen Gesellschafter oder Gemeinschafter (Mitunternehmer), sondern der Gesellschaft oder Gemeinschaft (Mitunternehmerschaft) zustehen, hat das FG auch das Vorliegen der Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG zutreffend bejaht. Denn sowohl die GbR als auch der Beigeladene haben Vieheinheiten auf die KG übertragen. Auch hier kommt es entgegen der Ansicht des FA nicht darauf an, dass K1 neben der mitunternehmerschaftlichen landwirtschaftlichen Betätigung im Rahmen der GbR keine eigenen landwirtschaftlichen Flächen bewirtschaftete und daher nicht in eigener Person über Vieheinheiten verfügte, die er hätte auf die KG übertragen können.

31 6. Das Vorliegen der weiteren persönlichen und sachlichen Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 BewG steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit. Insbesondere hat das FA keine Einwände gegen die Feststellungen des FG erhoben, wonach K2 seine Arbeitskraft ganz überwiegend --das heißt zu weit mehr als 50 %-- für den landwirtschaftlichen Betrieb der GbR eingesetzt hat und daher als hauptberuflicher Landwirt anzusehen ist. Der erkennende Senat sieht deshalb von weiteren Ausführungen ab.

32 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO). Dies entspricht der Billigkeit, da der Beigeladene keinen eigenen Antrag gestellt und damit kein Kostenrisiko getragen hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de