

Online-Nachricht vom 11.07.2024 11:59

Bewertung | Gemeinschaftliche Tierhaltung durch Landwirte (BFH)

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 BewG anzusehen (BFH, Urteil v. 16.5.2024 - VI R 6/22; veröffentlicht am 11.7.2024).

Hintergrund: 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.

Sachverhalt: Streitig ist, ob die Berücksichtigung eines Verlusts aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG i.V.m. § 51a BewG u.a. dann ausscheidet, wenn an der Tierhaltungsgemeinschaft eine Personengesellschaft beteiligt ist, deren einzelne Gesellschafter nicht alle über Vieheinheiten verfügen:

An der K1-K2 GbR (GbR) waren der Kläger K1 zu 40 %, seine Mutter (M) zu 10 % und der Kläger K2 zu 50 % beteiligt. Gesellschaftszweck war der gemeinschaftliche Betrieb eines landwirtschaftlichen Betriebs nebst Tiermast und Handel mit landwirtschaftlichen Produkten. M und K2 übertragen 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.** Zum 1.7.2011 kündigte M ihre Gesellschafterstellung und K1 stockte seinen Anteil an der GbR auf 50 % auf.

In den **Streitjahren 2011 bis 2013** bewirtschaftete die GbR ca 200 ha landwirtschaftliche Nutzfläche und erzielte daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Sämtliche Flächen waren von M, K2 und Dritten gepachtet.

Zum 1.11.2011 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.

Nach einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die 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 BewG seien nicht erfüllt.

Das FG der ersten Instanz folgte dem nicht und gab der Klage statt (FG Münster, Urteil v. 26.1.2022 - 7 K 896/19 F).

Die Richter des BFH wiesen die Revision des FA zurück:

- ▶ Die KG erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Voraussetzungen einer gemeinschaftlichen Tierhaltung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG i.V.m. § 51a BewG sind erfüllt.
- ▶ Inhaber eines Betriebs der Landwirtschaft im Sinne des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG ist der Unternehmer einer Landwirtschaft, das heißt derjenige, der sie betreibt. Das ist der Landwirt, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird (BFH, Urteil v. 16.5.2018 - VI R 45/16, BStBl II 2019, 60, Rz 12 und BFH, Urteil v. 27.11.2019 - II R 43/16, BStBl II 2020, 739, Rz 25).
- ▶ Auch eine Mitunternehmerschaft kann Inhaberin eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sein (BFH, Urteil v. 16.5.2018 - VI R 45/16, BStBl II 2019, 60, Rz 13, m.w.N.).
- ▶ 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 Gemeinschaftler (Mitunternehmer), sondern der Gesellschaft oder Gemeinschaft (Mitunternehmerschaft) zu (BFH, Urteil v. 18.11.2020 - VI R 39/18, BFHE 271, 429, BStBl II 2021, 532, Rz 23, m.w.N.).
- ▶ Nach diesen Grundsätzen 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.
- ▶ Unerheblich ist, dass die GbR im Streitfall nicht über eigene landwirtschaftliche Flächen verfügte, sondern ihren Betrieb auf gepachteten Flächen unterhielt. Entscheidend ist, dass die GbR Inhaberin eines aktiven landwirtschaftlichen Betriebs war.
- ▶ Ebenfalls nicht erforderlich ist, 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.
- ▶ Da die auf die Tierhaltungsgemeinschaft zu übertragenden Vieheinheiten nicht dem einzelnen Gesellschafter oder Gemeinschaftler (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 vorliegend haben sowohl die GbR als auch der Beigeladene B 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.

Anmerkung von Dr. Stephan Geserich, Richter im VI. Senat des BFH:

§ 51a BewG ist am 31.12.2024 außer Kraft getreten. Gleichwohl wirken die Rechtsgrundsätze der Besprechungsentscheidung fort. Denn die Regelung des bisherigen § 51a BewG, auf den § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 in Fällen gemeinschaftlicher Tierzucht und -haltung bislang verwies, finden sich nunmehr im Wesentlichen in § 13b EStG (BT-Drucks. 19/14909, 47). Diese Vorschrift ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31.12.2024 beginnt. Die zu Beginn des Wirtschaftsjahres 2024/2025 (noch) gültige Fassung der §§ 51, 51a BewG nach § 52 Abs. 22b EStG gilt für einkommensteuerliche Zwecke allerdings bis zu dessen Ablauf fort (KKB/Vogt, § 13b EStG, Rz 14).

§ 13b EStG weicht jedoch in einigen Punkten von § 51a BewG ab (Kube in: Kirchhof/Seer, § 13b EStG, Rz 4). So wurde die Regelung in ihrer Bezugnahme auf die landwirtschaftliche Alterskasse an den europäischen Rechtsrahmen angepasst, um eine Benachteiligung von Gesellschaftern innerhalb der EU auszuschließen. Es genügt nunmehr, wenn auf einen Gesellschafter das Sozialversicherungsrecht eines anderen EU-Mitgliedstaats anzuwenden ist und dies durch eine entsprechende Bescheinigung nachgewiesen wird (§ 13b Abs. 1 Satz 2 EStG). Darüber hinaus werden in die Regelung auch hauptberufliche Landwirte einbezogen, die nicht in der landwirtschaftlichen Alterskasse, sondern im Inland in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig sind (§ 13b Abs. 1 Satz 2 EStG). Überdies ist das Verzeichnis über die vorhandenen Vieheinheiten nicht nur (wie bisher) laufend (s. BFH, Urteil v. 3.7.2019 - VI R 49/16, BStBl II 2020, 86), sondern auch zeitnah zu führen (§ 13b Abs. 1 Satz 3 EStG). Schließlich verweist § 13b Abs. 5 EStG, entgegen § 51a Abs. 5 BewG, auch auf die für Pelztiere geltende Ausschlussregelung (§ 241 Abs. 4 BewG, bislang § 51 Abs. 5 BewG).

Quelle: BFH, Urteil v. 16.5.2024 - VI R 6/22; NWB Datenbank (il)

Fundstelle(n):

NWB ZAAAJ-70865