NWB-Eilnachricht 29/2024 S. 1950

Einkommensteuer | Mitunternehmer einer Tierhaltungsgemeinschaft

Kernaussage des BFH:

Gegenstand des BFH-Urteils v. 16.5.2024 - VI R 6/22 (NWB VAAAJ-70862) ist die Frage, ob eine gemeinschaftliche Tierhaltung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG i. V. mit § 51a BewG voraussetzt, dass der Gesellschafter (Mitunternehmer) eigene Flächen oder einen eigenen Betrieb in die Gesellschaft eingebracht oder ihr zur Nutzung überlassen hat, und er daneben zusätzlich noch als Einzelunternehmer (Inhaber) einen (weiteren) Betrieb der Land- und Forstwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen unterhält.

Einordnung:

Mit dem Besprechungsurteil entscheidet der BFH eine bisher nicht entschiedene steuerliche Rechtsfrage, die für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von besonderer Bedeutung ist. Insbesondere in der Gestaltung von gesellschaftsrechtlichen Zusammenschlüssen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und bei der Abgrenzung zur gewerblichen Tierzucht bringt das Besprechungsurteil Rechtssicherheit.

Vogt in KKB, EStG, 9. Aufl. 2024, § 13b, NWB YAAAJ-52331

Sachverhalt:

An einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) waren zunächst im Jahr 2004 der Kläger zu 1 mit 40 %, seine Mutter mit 10 % und der Kläger zu 2 mit 50 % beteiligt. Gesellschaftszweck der GbR war der gemeinschaftliche Betrieb eines landwirtschaftlichen Betriebs nebst Tiermast und Handel mit landwirtschaftlichen Produkten aller Art. Die Mutter des Klägers zu 1 und der Kläger zu 2 hatten auf die GbR ihre landwirtschaftlichen Betriebe (Maschinen, Feldinventar, Vieh und Vorräte) übertragen. Der Kläger zu 1 und der Kläger zu 2 brachten ihre vollständige Arbeitskraft und der Kläger zu 2 noch die Hälfte einer weiteren Arbeitskraft in die GbR ein. Im Jahr 2011 kündigte die Mutter des Klägers zu 1 ihre Gesellschafterstellung; im Zuge dessen erhöhte der Kläger zu 1 seinen Gesellschaftsanteil auf 50 %. Die GbR bewirtschaftete in den Streitjahren 2011 bis 2013 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 der Mutter des Klägers zu 1, dem Kläger zu 2 und von Dritten gepachtet. Im Jahr 2011 gründeten die GbR als Komplementärin und der Beigeladene als Kommanditist eine Tierhaltung-KG (KG). Die GbR brachte 150 Vieheinheiten in die KG ein, der Beigeladene 280 Vieheinheiten. Für die Streitjahre 2011 bis 2013 wurden im Rahmen der Feststellungserklärung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 13 EStG erklärt. Abweichend davon stellt das Finanzamt in einer Außenprüfung bei der KG fest, dass keine Einkünfte nach § 13 EStG, sondern solche aus § 15 EStG von der KG erzielt wurden. Infolgedessen gilt für die erklärten Verluste die Verlustverrechnungsbeschränkung der gewerblichen Tierzucht nach § 15 Abs. 4 EStG. Der Einspruch gegen die Änderungsbescheide blieb erfolglos. Der Klage vor dem Finanzgericht wurde indes stattgegeben. Im Revisionsverfahren vor dem BFH war nur noch streitig, ob das Finanzgericht bei der KG zutreffend von Einkünften aus § 13 EStG ausgegangen war. Der VI. Senat des BFH weist die Revision des Finanzamts zurück und bestätigt damit die Vorinstanz. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch Einkünfte aus der Tierhaltung und Tierzucht, wenn eine Flächen-Tier-Relation gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht überschritten wird. Die Einkünfte aus Tierhaltung und Tierzucht einer Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) gehören nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG auch dann zu den

Kanzler, NWB 24/2020 S. 1750, NWB MAAAH-50452

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Voraussetzungen des § 51a BewG erfüllt sind. Nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG ist insbesondere Voraussetzung, dass alle Gesellschafter Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen sind. Unter Bezugnahme auf BFH-Rechtsprechung stellt der BFH im Besprechungsurteil fest, dass eine GbR, die landwirtschaftlich tätig ist, aus ertragsteuerrechtlicher Sicht Inhaberin eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ist. Im Rahmen einer Auslegung des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG führt der BFH aus, dass die an der KG beteiligte GbR Inhaberin des von ihr betriebenen Betriebs war und dass – aufgrund ihrer Beteiligung als Mitunternehmer der landwirtschaftlich tätigen GbR – auch die Kläger (Mit-)Inhaber dieses Betriebs der Landwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen waren. Es ist hingegen nicht Voraussetzung, 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 sein müssen. Diese Voraussetzung wurde vom Kläger zu 1 nicht erfüllt, weil er keinen eigenen Betrieb unterhielt. Beim Kläger zu 2 lag diese Voraussetzung ebenfalls nicht vor, weil er seinen Betrieb an die KG verpachtet hatte. Ferner setzt der § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG nicht voraus, dass die Gesellschafter in die land- und forstwirtschaftliche Gesellschaft, die sich an der Tierhaltungsgemeinschaft beteiligt hat, landwirtschaftliche Grundstücke oder landwirtschaftliche Betriebe eingebracht haben. Der Kläger zu 1 hätte diese Voraussetzungen nicht erfüllen können, da er zum Zeitpunkt der Gründung nur seine Arbeitskraft eingebracht hatte. – Zwar tritt § 51a BewG am 31.12.2024 außer Kraft. Gleichwohl wirken die Rechtsgrundsätze der Besprechungsentscheidung fort. Denn die Regelung des bisherigen § 51a BewG, auf den § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG in Fällen gemeinschaftlicher Tierzucht und -haltung bislang verwies, finden sich nunmehr im Wesentlichen in § 13b EStG (s. dazu Geserich, NWB-Online-Nachricht v. 11.7.2024, NWB ZAAAJ-70865).

S. 1951

Anmerkung:

Das Besprechungsurteil reiht sich zutreffend in die BFH-Rechtsprechungssystematik zum Vorliegen von Mitunternehmerschaften im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ein. Bereits im Jahr 1984 hatte der Große Senat des BFH zum Vorliegen einer faktischen Ehegatten-Mitunternehmerschaft entschieden (BFH, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82, BStBl 1984 II S. 751). Voraussetzung für das Vorliegen einer faktischen Ehegatten-Mitunternehmerschaft ist danach, dass der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz entweder den Eheleuten gemeinsam oder ein erheblicher Teil des landwirtschaftlichen Grundbesitzes jedem Ehegatten zu Alleineigentum oder zu Miteigentum gehört, die Eheleute in der Landwirtschaft gemeinsam arbeiten und keine anderweitige schriftliche Nutzungsüberlassungsvereinbarung über die jeweiligen Flächen zwischen den Eheleuten besteht. Mit dieser Rechtsprechung hat der BFH eine Mitunternehmerschaft sui generis geschaffen, also eine einkunftsartspezifische Mitunternehmerschaft (Stephany, BeckOK EStG 18. Ed. 15.3.2024, EStG § 13 Rn. 423, 424). Die von der Finanzverwaltung im Besprechungsurteil vertretene Rechtsauffassung stand im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung zur faktischen Ehegatten-Mitunternehmerschaft: Bei der faktischen Ehegatten-Mitunternehmerschaft sind die Ehegatten als Mitunternehmer ebenfalls nicht als Einzelunternehmer Inhaber eines (weiteren) Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen. Die Ablehnung dieser weiteren Voraussetzung im Besprechungsurteil ist somit folgerichtig.

Stelter, NWB 9/2019 S. 571

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

[Dr. Martin Kahsnitz, Rechtsanwalt und Steuerberater bei der c•k•s•s Carlé • Korn • Stahl • Strahl Partnerschaftsgesellschaft mbB in Köln]

► BFH, Urteil v. 16.5.2024 - VI R 6/22, NWB VAAAJ-70862

Fundstelle(n):
NWB RAAAJ-71199

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.