

Urteil vom 13. Februar 2019, XI R 24/17

Zur Mitunternehmerinitiative eines Kommanditisten als Voraussetzung der Durchschnittsatzbesteuerung

ECLI:DE:BFH:2019:U.130219.XIR24.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 24 Abs 2 S 1 Nr 2, BewG § 51a Abs 1 S 1, BewG § 97 Abs 1 S 1 Nr 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, HGB § 164, UStG VZ 2010, EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 15. Juni 2017, Az: 11 K 98/17

Leitsätze

NV: Die Anwendung der Durchschnittsatzbesteuerung für die im Rahmen eines Tierzucht- bzw. Tierhaltungsbetriebs einer KG ausgeführten Umsätze kann nicht mit der Begründung versagt werden, dass die ein Mitunternehmerrisiko tragenden Kommanditisten keine Mitunternehmerinitiative entfalten können, weil sie (formell) in keinem Fall den Mehrheitsgesellschafter an einer Beschlussfassung in der Gesellschafterversammlung hindern können, wenn sie nach der Zahl der übertragenen sog. freien Vieheinheiten die wirtschaftliche Grundlage der Gesellschaft wesentlich bestimmen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16. Juni 2017 11 K 98/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine mit Vertrag vom 13. November 2008 (Gesellschaftsvertrag) errichtete KG. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Produktion und Aufzucht von Ferkeln im Rahmen einer Gesellschaft, die nach den Vorschriften des § 51a des Bewertungsgesetzes (BewG) landwirtschaftliche Einkünfte erzielt.
- 2** Komplementär mit einer Einlage von 9.800 € ist M; die beiden Kommanditisten N und S halten eine Hafteinlage von jeweils 100 €. Die Ferkelaufzucht wird in einem von M angemieteten Stallgebäude betrieben. Die Gesellschafter M, N und S haben der Klägerin dazu 200, 609 bzw. 423 sog. freie Vieheinheiten übertragen.
- 3** Am 2. März 2011 beantragte die Klägerin, das Umsatzsteuersignal zu löschen, weil sie ausschließlich Umsätze nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ausführe. Diesem Antrag entsprach der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ab dem Jahr 2010 (Streitjahr).
- 4** Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung, die die Jahre 2010 bis 2013 umfasste, ist das FA der Ansicht, dass die Kommanditisten nicht als Mitunternehmer anzusehen seien, da sie nach dem Gesellschaftsvertrag keinerlei Entscheidungskompetenz hätten. Eine Besteuerung der Umsätze der Klägerin nach Durchschnittssätzen sei danach ausgeschlossen. Dementsprechend erließ das FA auf Grundlage der vom Außenprüfer ermittelten Umsätze und Vorsteuerbeträge am 5. Dezember 2016 Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2013.

- 5 Hiergegen legte die Klägerin jeweils Einspruch ein. Die Einspruchsverfahren wegen Umsatzsteuer für 2011 bis 2013 ruhen.
- 6 Der Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 13. März 2017).
- 7 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 602 veröffentlichten Urteil vom 16. Juni 2017 11 K 98/17 als unbegründet ab. Es folgte der vom FA vertretenen Ansicht, dass die Kommanditisten nicht als Mitunternehmer anzusehen seien.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie macht geltend, dass die Kommanditisten entgegen der Vorentscheidung als Mitunternehmer anzusehen seien, weil auch ein Minderheitskommanditist ungeachtet seiner durch eine Mehrheitsklausel beschränkten Stimm- und Widerspruchsrechte Mitunternehmerinitiative entfalten könne. Die Klägerin beruft sich ferner auf den Grundsatz der Rechtsformneutralität.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 13. März 2017 sowie den Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 5. Dezember 2016 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das angefochtene Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Kommanditisten nicht als Mitunternehmer anzusehen seien.
- 13 Die Sache ist nicht spruchreif. Die Feststellungen des FG lassen keine abschließende Beurteilung darüber zu, ob die weiteren Voraussetzungen für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung vorliegen, insbesondere, ob die Tierbestände der Klägerin i.S. von § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG i.V.m. § 51a BewG in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) --BewG a.F.-- zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören.
- 14 1. Für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG werden die Steuer --mit Ausnahme der im Streitfall nicht einschlägigen Lieferungen und sonstigen Leistungen i.S. von § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 UStG-- gemäß § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG und die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge gemäß § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG auf jeweils 10,7 Prozent der Bemessungsgrundlage festgesetzt.
- 15 a) Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gelten nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG u.a. Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, soweit ihre Tierbestände nach den §§ 51 und 51a BewG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören.
- 16 b) Zur landwirtschaftlichen Nutzung gehört nach § 51a Abs. 1 Satz 1 BewG a.F. unter weiteren Voraussetzungen auch die Tierzucht und Tierhaltung u.a. von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG).
- 17 c) Einen Gewerbebetrieb bilden nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die u.a. Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.
- 18 2. § 51a Abs. 1 Satz 1 BewG a.F. setzt unter Verweis auf § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG, der wiederum auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verweist, mithin u.a. Gesellschaften voraus, bei denen die Gesellschafter ertragsteuerrechtliche Mitunternehmer sind.
- 19 a) Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits entschieden, dass der Begriff "Gesellschaft" i.S. von § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5

Satz 1 BewG nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerrechtlich zu verstehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 1. September 2011 II R 67/09, BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 19). Entscheidend ist daher nicht das Vorliegen einer Personengesellschaft --wie hier einer KG-- im zivilrechtlichen Sinne, sondern einer Mitunternehmerschaft im ertragsteuerrechtlichen Sinne (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 19, m.w.N.).

- 20** b) Mitunternehmer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist --wie dies auf die Kommanditisten der Klägerin unstreitig zutrifft-- oder in Ausnahmefällen eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die --hier nicht im Streit stehende-- Absicht zur Gewinnerzielung hat (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b; BFH-Urteile vom 26. Juni 1990 VIII R 81/85, BFHE 161, 472, BStBl II 1994, 645, unter II.1.a; jeweils m.w.N.; vom 22. Juni 2017 IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 32). Kennzeichnend für den Mitunternehmer ist, dass er ein Unternehmerisiko (Mitunternehmerisiko) trägt und zusammen mit anderen Personen eine Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfalten kann.
- 21** aa) Mitunternehmerisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg und Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 IV R 10/17, BFH/NV 2018, 1268, Rz 30, m.w.N.).
- 22** bb) Mitunternehmerinitiative heißt vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Ausreichend ist allerdings schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entsprechen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268, Rz 29, m.w.N.).
- 23** cc) Diese beiden Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung können zwar im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Sie müssen jedoch beide vorliegen. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268, Rz 31, m.w.N.).
- 24** dd) Geht es --wie hier-- um die Mitunternehmereigenschaft eines Kommanditisten, muss der Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung des Vertrags zumindest eine Stellung haben, die nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibt, die handelsrechtlich das Bild des Kommanditisten bestimmt (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268, Rz 32, m.w.N.).
- 25** Nach den Bestimmungen des HGB ist der Kommanditist einerseits am laufenden Gewinn, im Falle seines Ausscheidens und der Liquidation auch an den stillen Reserven (einschließlich eines Firmenwerts), andererseits nach Maßgabe des § 167 Abs. 3 HGB am Verlust beteiligt. Als Initiativrechte des Kommanditisten sieht das HGB insbesondere Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte vor (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268, Rz 33, m.w.N.). Die Stellung, die ein Kommanditist nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung des Vertrags hat, darf nicht wesentlich hinter diesem Bild zurückbleiben, um noch als Mitunternehmer anerkannt zu werden. Daraus folgt, dass es sich bei diesen Voraussetzungen nicht um Mindestvoraussetzungen handelt, jenseits derer ein Kommanditist generell nicht mehr als Mitunternehmer angesehen werden kann (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268, Rz 34).
- 26** 3. Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die Kommanditisten der Klägerin --anders als es das FG entschieden hat-- als Mitunternehmer anzusehen.
- 27** a) Die Kommanditisten tragen --wie das FG zu Recht erkannt hat-- vorliegend ein Mitunternehmerisiko. Dies ist frei von Rechtsfehlern.
- 28** b) Sie können --entgegen der Vorentscheidung-- auch hinreichend Mitunternehmerinitiative entfalten.
- 29** aa) Die Mitunternehmerstellung eines Kommanditisten, dessen Risiko --wie hier-- dem handelsrechtlichen Bild eines Kommanditisten entspricht, scheidet nicht bereits deshalb aus, weil seine Initiativrechte nur in den Rechten als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung und den Kontrollrechten, die § 166 HGB dem Kommanditisten einräumt, bestehen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268, Rz 35, m.w.N.). Auch ein Kommanditist, dessen

Widerspruchsrecht nach § 164 HGB ausgeschlossen ist, kann --worauf die Revision zutreffend hinweist-- grundsätzlich noch Mitunternehmer sein, ohne dass sein Mitunternehmerisiko über das beschriebene typische Risiko eines Kommanditisten hinaus erhöht sein müsste (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268, Rz 35).

- 30** Ein Kommanditist, der --was zivilrechtlich zulässig ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 8. April 2008 VIII R 73/05 BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681, unter II.2.d, Rz 36, m.w.N.)-- in der Gesellschafterversammlung nicht mitstimmen darf, und für den zugleich das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB abbedungen ist, ist dagegen kein Mitunternehmer (vgl. BFH-Urteile vom 11. Oktober 1988 VIII R 328/83, BFHE 155, 514, BStBl II 1989, 762, Leitsatz; in BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681, unter II.2.d, Rz 36). Der Umstand, dass in diesem Fall allein die Kontrollrechte nach § 166 HGB unangetastet bleiben, ändert daran nichts (vgl. BFH-Urteil in BFHE 155, 514, BStBl II 1989, 762, unter 1.c, Rz 23). Dem Ausschluss des Stimmrechts steht es hierbei gleich, wenn Kommanditisten in keinem Fall den Mehrheitsgesellschafter an einer Beschlussfassung hindern können, z.B. auch dann nicht, wenn es um die Änderung der Satzung oder die Auflösung der Gesellschaft geht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 155, 514, BStBl II 1989, 762, Leitsatz; ferner Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 15 Rz 272; Blümich/Bode, § 15 EStG Rz 360).
- 31** bb) Das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB ist vorliegend --anders als in dem vom BFH mit Urteil in BFHE 155, 514, BStBl II 1989, 762 entschiedenen Fall (unter 1.b, Rz 22)-- nicht durch den Gesellschaftsvertrag abbedungen. Da auf Antrag des Komplementärs die Gesellschafterversammlung, in der er ein beherrschendes Stimmengewicht hat, über einen Widerspruch der Kommanditisten entscheidet (§ 6 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags), wird ein solcher zwar (möglicherweise) folgenlos bleiben. Dies ergibt sich aber nicht daraus, dass das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB, das als Initiativrecht im Rahmen der Betriebsführung den Kommanditisten im Streitfall nicht genommen ist, ausgeschlossen wäre, sondern folgt aus dem Stimmengewicht des Komplementärs. Dies allein rechtfertigt es aber nicht, die Rechtsstellung der Kommanditisten im Streitfall gegenüber der, die ihnen das HGB grundsätzlich einräumt, im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung insgesamt als so eingeschränkt zu behandeln, dass für die Mitunternehmerinitiative nur ungenügender Raum bleibt und eine Mitunternehmerschaft ausscheidet.
- 32** cc) Bei der Würdigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung der Kommanditisten insgesamt bestimmenden Umstände ist vorliegend außerdem zu berücksichtigen, dass N und S nicht nur kapitalmäßig --mit einer geringfügigen Einlage in Höhe von jeweils 100 €-- an der Klägerin beteiligt sind, sondern ihr auch 609 bzw. 423 sog. freie Vieheinheiten i.S. von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG a.F. übertragen haben. Dagegen ist der Komplementär M zwar kapitalmäßig mit einer Einlage in Höhe von 9.800 € und dem sich daraus ergebenden Stimmengewicht an der Gesellschaft beteiligt, jedoch hat er der Klägerin nur 200 sog. freie Vieheinheiten übertragen. Bezogen auf die Zahl der der Klägerin insgesamt zur Verfügung stehenden Vieheinheiten ist M mithin nur in Höhe von ca. 1/6 beteiligt. Der Gesellschaftszweck der Klägerin, mit der Produktion und Aufzucht von Ferkeln im Rahmen einer Gesellschaft landwirtschaftliche Einkünfte zu erzielen, hängt im Wesentlichen davon ab, ob und in welchem Umfang ihre Gesellschafter i.S. von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG a.F. die sich nach § 51 Abs. 1a BewG für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Gesellschaft übertragen haben. Nach den im Streitfall übertragenen sog. freien Vieheinheiten bestimmen die Kommanditisten die wirtschaftliche Grundlage der Klägerin zu einem wesentlichen Teil. Zwar kann der Komplementär formal in keinem Fall an einer seine Interessen wahrenden Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung gehindert werden, weil statt der nach §§ 161 Abs. 2, 119 Abs. 1 HGB grundsätzlich vorgesehenen Einstimmigkeit vorliegend für alle Beschlüsse die einfache Mehrheit und für die Beschlussfassung über die Auflösung der Gesellschaft eine Dreiviertelmehrheit ausreicht (§ 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags), über die M verfügt. In wirtschaftlicher Hinsicht können die Kommanditisten mit der Zahl der übertragenen sog. freien Vieheinheiten, auf die der Betrieb der Klägerin angewiesen ist, jedoch auf die Geschicke der Gesellschaft bestimmenden Einfluss nehmen. Das Stimmengewicht des Komplementärs in der Gesellschafterversammlung ist dadurch faktisch relativiert.
- 33** dd) Das Ergebnis, dass vorliegend die Kommanditisten als Mitunternehmer anzusehen sind, wird ferner durch das --von der Klägerin mit ihrer Revision in Bezug genommene-- BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268 bestätigt. Der BFH hat dort entschieden, dass der Mitunternehmerstellung eines atypisch stillen Gesellschafters, wenn er --wie dies auf die Kommanditisten im Streitfall zutrifft-- ein dem Bild eines Kommanditisten entsprechendes Risiko trägt, nicht von vornherein entgegensteht, dass seine Initiativrechte auf die des § 233 HGB beschränkt sind, die denen des § 166 HGB im Kern entsprechen (Rz 36, m.w.N.). Die Informationsrechte der Kommanditisten nach § 166 HGB bleiben im Streitfall unangetastet.
- 34** 4. Das FG durfte danach die Klage nicht mit der Begründung abweisen, dass die Kommanditisten der Klägerin keine ausreichende Mitunternehmerinitiative entfalten können. Die Vorentscheidung kann daher keinen Bestand haben;

das Urteil des FG ist aufzuheben.

- 35** 5. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Im zweiten Rechtsgang wird das FG noch Feststellungen dazu zu treffen haben, ob die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung vorliegen.
- 36** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de