

Urteil vom 27. November 2019, II R 43/16

Gemeinschaftliche Tierhaltung bei beteiligungsidentischen Personengesellschaften

ECLI:DE:BFH:2019:U.2711119.IIR43.16.0

BFH II. Senat

BewG § 22, BewG § 34 Abs 6a, BewG § 51a, BGB § 719, EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 13 Abs 7, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Oktober 2016, Az: 1 K 235/14

Leitsätze

Überträgt eine landwirtschaftlich tätige GbR die sich für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tierhaltung in Vieheinheiten auf eine KG, die einen Betrieb zur Tierhaltung ohne ausreichende Nutzung eigener landwirtschaftlicher Flächen unterhält, und sind an beiden Gesellschaften jeweils dieselben Gesellschafter beteiligt, kann die Tierhaltung der KG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören, wenn alle Gesellschafter die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG erfüllen .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26.10.2016 - 1 K 235/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine im Jahr 2006 gegründete KG, die auf dem Teil eines Grundstücks (7 600 qm) einen Hühnermastbetrieb unterhält; das Stallgebäude wurde im Jahr 2006 errichtet. Kommanditisten sind die Eheleute F und M. Alleiniger persönlich haftender Gesellschafter ist ihr Sohn S. Dieser brachte das Grundstück in das Gesamthandsvermögen der Klägerin ein. Die nicht für den Hühnermastbetrieb genutzte Grundstücksteilfläche von 10 539 qm (Acker) verpachtet die Klägerin an eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR).
- 2** Die GbR ist im Jahr 1998 durch die Eheleute F und M gegründet worden. Gegenstand des Unternehmens ist die Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Betriebs. Beide Gesellschafter hatten zuvor eigene landwirtschaftliche Unternehmen betrieben. F und M brachten die Wirtschaftsgüter aus ihren Einzelunternehmen in das Gesamthandsvermögen der GbR ein. Die in ihrem Eigentum stehenden Grundstücke und Gebäude stellen sie der GbR zur Nutzung zur Verfügung. Im Jahr 2006 nahmen sie S als weiteren Gesellschafter der GbR auf. Dieser bringt seine Arbeitskraft in die GbR ein. Die Gesellschafter der Klägerin und der GbR sind landwirtschaftliche Unternehmer i.S. des § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte (ALG).
- 3** Mit Vertrag vom 01.07.2007 überließ die GbR ab diesem Zeitpunkt 500 Vieheinheiten an die Klägerin.
- 4** Wegen der Errichtung des Stallgebäudes und der Aufnahme der Hühnerzucht im Jahr 2007 kam es zu einer Nachfeststellung für den mit dem Hühnermaststall bebauten Grundstücksteil. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass die Klägerin keine eigenen Flächen landwirtschaftlich nutze; die Ackerfläche sei an die GbR verpachtet und als Stückländerei zu bewerten. Mit Bescheid vom 29.05.2009 stellte das FA den Einheitswert für den mit dem Hühnermaststall bebauten Grundstücksteil auf den 01.01.2008 auf ... € und als

Grundstücksart "Geschäftsgrundstück" (Betriebsgrundstück) fest; das Grundstück wurde der Klägerin zugerechnet. Der Bescheid wurde bestandskräftig.

- 5 Mit Schreiben vom 13.08.2009 beantragte die Klägerin beim FA eine fehlerbeseitigende Art- und Wertfortschreibung für den mit dem Hühnermaststall bebauten Grundstücksteil auf den 01.01.2009. Zur Begründung verwies sie darauf, dass sie alle Voraussetzungen einer Tierhaltungskooperation i.S. des § 51a des Bewertungsgesetzes (BewG) erfülle und damit einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft unterhalte. Das FA lehnte mit Bescheid vom 11.11.2010 den Antrag ab, weil keine gemeinschaftliche Tierhaltung vorliege.
- 6 Während des Einspruchsverfahrens wurde bei der Klägerin eine Außenprüfung durchgeführt, die sich u.a. auf die Gewerbesteuer 2006 bis 2008 erstreckte. Im Prüfungsbericht vom 25.02.2013 kam das für die Prüfung zuständige Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen einer gemeinschaftlichen Tierhaltung nach § 51a BewG im Fall der Klägerin erfüllt seien. Die GbR unterhalte einen landwirtschaftlichen Betrieb und überlasse von den ihr zur Verfügung stehenden Vieheinheiten insgesamt 500 an die Klägerin. Die Gesellschafter der GbR seien Haupterwerbslandwirte. Die aus der Hühnermast erzielten Erträge seien daher grundsätzlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Daraufhin wurden die Gewerbesteuerermessbescheide 2006 bis 2008, die gegenüber der Klägerin ergangen waren, aufgehoben.
- 7 Demgegenüber wies das FA den Einspruch gegen die Ablehnung des Antrags der Klägerin auf fehlerbeseitigende Art- und Wertfortschreibung für den mit dem Hühnermaststall bebauten Grundstücksteil mit Einspruchsentscheidung vom 04.09.2014 als unbegründet zurück.
- 8 Mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 274 veröffentlichten Urteil hob das Finanzgericht (FG) den Ablehnungsbescheid vom 11.11.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 04.09.2014 auf und verpflichtete das FA, bezüglich des Grundstücks der Klägerin auf den 01.01.2009 eine Art- und Wertfortschreibung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen vorzunehmen und den Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens auf 57.428 € festzusetzen.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 51a BewG.
- 10 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht das FA verpflichtet, bezüglich des mit dem Hühnermaststall bebauten Grundstücksteils der Klägerin auf den 01.01.2009 eine Art- und Wertfortschreibung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen vorzunehmen und den Einheitswert auf 57.428 € herabzusetzen.
- 13 1. Nach § 22 Abs. 3 Satz 1 BewG findet eine Fortschreibung auch zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung statt, wenn die Wertfortschreibungsgrenzen des § 22 Abs. 1 BewG erreicht bzw. überschritten sind. Fehler i.S. von § 22 Abs. 3 Satz 1 BewG ist jede objektive --materielle-- Unrichtigkeit, wobei es nicht darauf ankommt, ob diese klarliegend, leicht feststellbar oder unmittelbar einsichtig ist. Entscheidend ist allein, dass die getroffene Regelung geltendem Recht widerspricht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.05.2015 - II R 9/13, BFHE 250, 178, BStBl II 2015, 888).
- 14 Eine Fortschreibung ist vorzunehmen, wenn dem Finanzamt bekannt wird, dass die Voraussetzungen für sie vorliegen (§ 22 Abs. 4 Satz 1 BewG). Fortschreibungszeitpunkt ist bei einer fehlerbeseitigenden Fortschreibung der Beginn des Kalenderjahrs, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 Alternative 1 BewG).
- 15 2. Die Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Art- und Wertfortschreibung sind im Streitfall für den Bewertungsstichtag 01.01.2009 erfüllt. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die mit dem Hühnermaststall bebaute Grundstücksteilfläche dem landwirtschaftlichen Vermögen der Klägerin und nicht dem Betriebsvermögen

zuzuordnen ist. Die dort gehaltenen Tierbestände gehören zur landwirtschaftlichen Nutzung, auch wenn die Klägerin selbst keine bzw. nicht genügend eigene Flächen regelmäßig landwirtschaftlich genutzt hat.

- 16** a) Nach § 51a Abs. 1 BewG gehört zur landwirtschaftlichen Nutzung auch die Tierzucht und Tierhaltung von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG), wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden.
- 17** In persönlicher Hinsicht müssen gemäß § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis d BewG alle Gesellschafter Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbst bewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen (Buchst. a) sein, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberuflich Land- und Forstwirte (Buchst. b) und nachweislich aufgrund einer Bescheinigung der zuständigen Alterskasse Landwirte i.S. des § 1 Abs. 2 ALG (Buchst. c) sein sowie 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 (Buchst. d).
- 18** Weitere Voraussetzung ist gemäß § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b BewG in sachlicher Hinsicht, dass die Anzahl der von der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten keine der nachfolgenden Grenzen nachhaltig überschreitet:
- a) die Summe der sich nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG ergebenden Vieheinheiten und
 - b) die Summe der Vieheinheiten, die sich nach § 51 Abs. 1a BewG auf der Grundlage der Summe der von den Gesellschaftern regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen ergibt.
- 19** Zudem dürfen die Betriebe der Gesellschafter nicht mehr als 40 km von der Produktionsstätte der Gesellschaft entfernt liegen (§ 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG).
- 20** Die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d und Nr. 2 BewG sind durch besondere, laufend zu führende Verzeichnisse nachzuweisen (§ 51a Abs. 1 Satz 2 BewG). Der Anwendung des § 51a Abs. 1 BewG steht es nicht entgegen, wenn die dort bezeichneten Gesellschaften die Tiererzeugung oder Tierhaltung ohne regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen betreiben (§ 51a Abs. 2 BewG).
- 21** b) Eine gemeinschaftliche Tierhaltung i.S. des § 51a BewG bildet nach § 34 Abs. 6a BewG einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft und ist damit eine eigenständige wirtschaftliche Einheit. Um die Einstufung des Betriebs als gewerblich zu vermeiden, können freie Vieheinheiten unter den Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 BewG zusammengelegt werden. Da mit der Übertragung der Vieheinheiten keine tatsächliche Grundstücksübertragung einhergehen muss, kann eine Gesellschaft letztlich Tierhaltung betreiben, ohne selbst landwirtschaftliche Nutzflächen zu bewirtschaften (vgl. Leingärtner/Kreckl, Besteuerung der Landwirte, Kap. 7, Rz 16). Zweck des § 51a BewG ist es, die bäuerliche Veredelungswirtschaft durch landwirtschaftliche Tierhaltungsgemeinschaften zu fördern, indem Zusammenschlüsse von Landwirten zur gemeinschaftlichen Tierhaltung unter bestimmten Voraussetzungen nicht als Gewerbebetriebe, sondern als Betriebe der Land- und Forstwirtschaft behandelt werden (vgl. BFH-Urteil vom 05.11.2009 - IV R 13/07, BFH/NV 2010, 652, Rz 17).
- 22** c) Die gemeinschaftliche Tierhaltung einer Gesellschaft ist der landwirtschaftlichen Nutzung zuzuordnen, wenn alle Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG erfüllen. Grundsätzlich können nur natürliche Personen hauptberuflich Land- und Forstwirte sein, unter § 1 Abs. 2 ALG fallen und somit die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b und c BewG erfüllen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 652, Rz 14). Dies spricht dafür, dass auch für die Beurteilung der weiteren persönlichen Voraussetzungen nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und d BewG auf die an der Tierhaltungsgesellschaft beteiligten natürlichen Personen abzustellen ist. Der Umstand, dass an einer Tierhaltungsgesellschaft eine Personengesellschaft beteiligt ist, wurde jedoch nicht als schädlich für die Annahme einer gemeinschaftlichen Tierhaltung i.S. des § 51a BewG gewertet (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.2019 - VI R 49/16, BFHE 266, 43, BStBl II 2020, 86). Die Personengesellschaft ist insoweit als transparent anzusehen. Die Beteiligung einer Personengesellschaft an einer Tierhaltungsgesellschaft steht der Anwendung des § 51a BewG nicht entgegen, wenn alle Gesellschafter der Personengesellschaft den Anforderungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG genügen.
- 23** d) Überträgt eine landwirtschaftlich tätige GbR die sich für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tierhaltung in Vieheinheiten auf eine KG, die einen Betrieb zur Tierhaltung ohne ausreichende Nutzung eigener landwirtschaftlicher Flächen unterhält, und sind an beiden Gesellschaften jeweils dieselben Gesellschafter beteiligt,

kann die Tierhaltung der KG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören, wenn alle Gesellschafter die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG erfüllen.

- 24** aa) Die Gesellschafter der KG sind aufgrund ihrer Beteiligung als Mitunternehmer an der landwirtschaftlich tätigen GbR Inhaber eines Betriebs der Landwirtschaft mit selbst bewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen i.S. des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG.
- 25** Unternehmer einer Landwirtschaft ist derjenige, der sie betreibt; das ist derjenige, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird (BFH-Urteil vom 16.05.2018 - VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60, Rz 12). Ist eine GbR landwirtschaftlich tätig, ist sie aus ertragsteuerrechtlicher Sicht Inhaberin des Betriebs (vgl. BFH-Urteil in BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60, Rz 14).
- 26** Auch die Gesellschafter einer landwirtschaftlich tätigen GbR sind als Mitunternehmer Inhaber (Mitinhaber) eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG (vgl. Leingärtner/Kreckl, a.a.O., Kap. 7, Rz 11). Die Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters und sein Anteil am Gesellschaftsvermögen (vgl. § 719 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) begründen bewertungsrechtlich seine Stellung als Mitinhaber des von der GbR nach § 34 Abs. 6 BewG betriebenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus den von der GbR genutzten landwirtschaftlichen Flächen sind den Gesellschaftern einkommensteuerrechtlich zuzurechnen. Die GbR unterliegt als solche nicht der Einkommensteuer. § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bestimmt, dass nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig sind. Gemäß § 13 Abs. 7 EStG ist bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entsprechend anzuwenden. Danach gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft u.a. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer GbR, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen sind (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Mitunternehmer ist regelmäßig derjenige, der zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist.
- 27** bb) Die von einer landwirtschaftlich tätigen GbR vorgenommene Übertragung der Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tierhaltung in Vieheinheiten auf eine KG, die Tierhaltung betreibt, ist den Gesellschaftern der GbR, die zugleich Gesellschafter der KG sind, zuzurechnen. Die GbR ist insoweit für Zwecke der Bewertung transparent. Diesbezüglich gelten die gleichen Erwägungen wie zur Qualifizierung der Gesellschafter der GbR als Mitinhaber des Betriebs der GbR. Die Übertragung durch die GbR ist so zu behandeln, als ob die einzelnen Gesellschafter der GbR Vieheinheiten auf die KG übertragen hätten. Mit der Übertragung auf die KG geht die zunächst dem einzelnen Gesellschafter nach der Größe der landwirtschaftlich genutzten Fläche zustehende Berechtigung, eine entsprechende Anzahl von Vieheinheiten als zur landwirtschaftlichen Nutzung gehörend zu behandeln, auf die Gesellschaft über (vgl. Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 51a BewG Rz 41).
- 28** e) Im Streitfall war eine fehlerbeseitigende Art- und Wertfortschreibung auf den 01.01.2009 vorzunehmen. Dem FA ist im Jahr 2009 bekannt geworden, dass die Nachfeststellung auf den 01.01.2008 fehlerhaft war. Die Voraussetzungen einer gemeinschaftlichen Tierhaltung lagen zum streitigen Stichtag vor. Die Anforderungen an die Gesellschafter der Klägerin bezüglich ihrer Stellung als Inhaber eines Betriebs der Landwirtschaft (§ 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG) und an die Übertragung der sich für sie ergebenden Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tierhaltung in Vieheinheiten (§ 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG) wurden durch alle Gesellschafter erfüllt.
- 29** aa) Nach dem Gesellschaftsvertrag von 2006 waren Gesellschafter der Klägerin die natürlichen Personen M, F und S. Diese waren im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags zur Überlassung der Vieheinheiten an die Klägerin am 01.07.2007 aufgrund ihrer Beteiligung an der GbR Mitinhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft.
- 30** bb) Die Gesellschafter der Klägerin M, F und S haben auch die sich für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tierhaltung in Vieheinheiten teilweise auf die Klägerin übertragen. Der Einwand des FA, S habe mangels Überlassung eines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks keine Vieheinheiten auf die KG übertragen können, geht fehl. Denn die KG hat das von S in diese Gesellschaft eingebrachte und somit zum Gesamthandsvermögen gehörende Grundstück, soweit es als Ackerfläche genutzt wird, an die GbR verpachtet. Auch diese Ackerfläche generiert bei der GbR Vieheinheiten, die bei der Übertragung dem Gesellschafter S anteilig zuzurechnen sind.
- 31** cc) Die weiteren Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 BewG sind nach den Feststellungen des FG erfüllt und werden vom FA auch nicht bestritten. Ebenso unstreitig ist der vom FG ermittelte Wert für den mit dem Hühnermaststall bebauten Grundstücksteil.

32 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de