

Urteil vom 04. November 2021, VI R 26/19

Pferdehaltung ohne landwirtschaftliche Nutzflächen als gewerbliche Tierhaltung

ECLI:DE:BFH:2021:U.041121.VIR26.19.0

BFH VI. Senat

AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, BewG § 51 Abs 4 S 1, BewG § 51 Anl 1, BewG § 51 Anl 2, EStG § 10d, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 4, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 15 Abs 4 S 1, EStG § 15 Abs 4 S 2, EStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 11. April 2019, Az: 10 K 1145/18 F

Leitsätze

NV: Einkünfte aus der Haltung und Ausbildung von Pferden gehören regelmäßig zu den Einkünften aus gewerblicher Tierhaltung, wenn der Betrieb nicht über eine hinreichende Futtergrundlage in Gestalt von landwirtschaftlichen Nutzflächen verfügt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.04.2019 - 10 K 1145/18 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt.
- 2** Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war der Ankauf bestimmter Fohlen, deren Aufzucht, Ausbildung und Verkauf.
- 3** Die Klägerin verfügte nicht über eigenen oder gepachteten landwirtschaftlichen Grundbesitz. Die von ihr angeschafften Fohlen beherbergte sie bei Dritten in einer Pensionstierhaltung. Sie ließ die Tiere dort aufziehen und von erfahrenen Reitern ausbilden. Nach mehreren Jahren veräußerte die Klägerin die Pferde wieder.
- 4** Für das Streitjahr (2008) erklärte die Klägerin negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 19.657,35 €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte unter Nachprüfungs vorbehalt erklärungsgemäß fest.
- 5** Im Anschluss an eine bei der Klägerin u.a. für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung erließ das FA einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Es stellte die negativen Einkünfte der Klägerin nunmehr als solche aus gewerblicher Tierhaltung i.S. von § 15 Abs. 4 EStG fest.
- 6** Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1280 veröffentlichten Gründen ab.
- 7** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

- 8** Sie beantragt,
das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom 15.03.2018 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 vom 12.08.2015 dahin zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. von § 15 Abs. 1 EStG festgestellt werden.
- 9** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb als solche aus gewerblicher Tierhaltung gemäß § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG festzustellen sind.
- 11** 1. Ob und in welcher Höhe in den gewerblichen Einkünften einer Personengesellschaft (positive oder negative) Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung i.S. des § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG enthalten sind und wie sich diese Einkünfte auf die Gesellschafter verteilen, ist gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entscheiden. Es handelt sich um eine mit der gesonderten Feststellung der gewerblichen Einkünfte im Zusammenhang stehende Besteuerungsgrundlage. Die Entscheidung über die daran geknüpften Rechtsfolgen --bei Verlusten insbesondere die Versagung des vertikalen Verlustausgleichs-- ist hingegen erst bei den Einkommensteuerveranlagungen der Gesellschafter zu treffen (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.08.1985 - I R 130/82, BFHE 144, 553, BStBl II 1986, 146, und vom 14.09.1989 - IV R 88/88, BFHE 158, 353, BStBl II 1990, 152, zu der insoweit vergleichbaren Regelung in § 15 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG a.F.). Sind in den gewerblichen Einkünften einer Personengesellschaft (positive oder negative) Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung i.S. des § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG enthalten, so sind in dem Feststellungsbescheid zunächst die gewerblichen Einkünfte (einschließlich der Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung) und deren Verteilung auf die einzelnen Gesellschafter als selbständige Besteuerungsgrundlagen festzustellen. Daneben sind als weitere selbständige Besteuerungsgrundlagen die in den festgestellten gewerblichen Einkünften enthaltenen (positiven oder negativen) Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung und deren Verteilung auf die Gesellschafter gesondert festzustellen. Es kommt also nicht nur der Feststellung der gewerblichen Einkünfte, sondern ebenso der Feststellung der darin enthaltenen Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung i.S. des § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG bindende Wirkung für die nachfolgende Veranlagung des einzelnen Gesellschafters zu (s. BFH-Urteil vom 28.04.2016 - IV R 20/13, BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739, Rz 8, zu der insoweit vergleichbaren Regelung in § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 12** 2. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die Klägerin im Streitjahr gewerbliche Einkünfte erzielt hat. Auch über die Höhe der von ihr erzielten (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Die Klägerin hat die diesbezüglichen Feststellungen des FA auch nicht angefochten. Sie sind daher bestandskräftig geworden und der Beurteilung durch den erkennenden Senat in dem vorliegenden Revisionsverfahren entzogen.
- 13** Die Klägerin hat sich lediglich gegen die Feststellung des FA gewandt, ihre laufenden gewerblichen Einkünfte seien als solche aus gewerblicher Tierhaltung i.S. des § 15 Abs. 4 EStG festzustellen. Diese Feststellung ist jedoch zu Recht erfolgt, wie das FG zutreffend entschieden hat.
- 14** 3. Die Klägerin erzielte allerdings nicht bereits nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kraft ihrer Rechtsform Einkünfte aus gewerblicher Tierhaltung. Für die Beantwortung der Frage, ob § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG eingreift, ist entscheidend auf das Vorhandensein einer landwirtschaftlichen Tierhaltung und landwirtschaftlicher Nutzflächen abzustellen.
- 15** Der BFH legt den Begriff der gewerblichen Tierzucht oder Tierhaltung i.S. des § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG (vormals § 15 Abs. 2 EStG) dem Gesetzeszweck entsprechend restriktiv aus (BFH-Urteile vom 04.10.1984 - IV R 195/83, BFHE 142, 272, BStBl II 1985, 133, und vom 01.02.1990 - IV R 45/89, BFHE 159, 475, BStBl II 1991, 625). Danach sind die Verluste einer Personenhandelsgesellschaft aus Tierzucht oder Tierhaltung nicht schon deshalb Verluste i.S. des § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG, weil die Einkünfte aus dieser Gesellschaft insgesamt als

gewerbliche Einkünfte zu behandeln sind. Maßgebend ist vielmehr, ob die nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG für eine landwirtschaftliche Tierzucht oder Tierhaltung erforderlichen landwirtschaftlichen Nutzflächen vorhanden sind (BFH-Urteil vom 26.03.1992 - IV R 22/91, BFH/NV 1992, 655).

- 16** 4. Nach § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG dürfen Verluste "aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung" weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Auch der Verlustabzug nach § 10d EStG ist nur bezogen auf Gewinne aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung möglich. Diese Einschränkung ist eindeutig, wenn eine an sich landwirtschaftliche Betätigung darin besteht, überhöhte Bestände an Vieh ohne entsprechende landwirtschaftliche Nutzfläche, d.h. ohne die theoretisch notwendige Futtergrundlage, zu halten (BFH-Urteile vom 21.09.1995 - IV R 96/94, BFHE 179, 66, BStBl II 1996, 85, und vom 19.12.2002 - IV R 47/01, BFHE 201, 241, BStBl II 2003, 507).
- 17** Die Benachteiligung der "gewerblichen Tierzucht oder gewerblichen Tierhaltung" soll die traditionelle, mit der Bodenwirtschaft verbundene, landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung, bei der regelmäßig Verluste mangels hoher außerlandwirtschaftlicher Einkünfte nicht verrechnet werden können, vor dem Wettbewerb einer industriell betriebenen Tierproduktion schützen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 05.02.1981 - IV R 163/77, BFHE 132, 456, BStBl II 1981, 359; vom 12.08.1982 - IV R 69/79, BFHE 136, 470, BStBl II 1983, 36; in BFHE 142, 272, BStBl II 1985, 133; in BFHE 158, 353, BStBl II 1990, 152, und in BFHE 159, 475, BStBl II 1991, 625).
- 18** Damit wird aber auch der Anwendungsbereich der dem Steuerpflichtigen regelmäßig nachteiligen Vorschrift begrenzt. Sie greift nicht ein, wenn die fragliche Betätigung ihrem Wesen nach nicht in den Bereich der Land- und Forstwirtschaft gehört und auch in der Hand eines Landwirts mit hinreichender Futtergrundlage einen Gewerbebetrieb darstellen würde (BFH-Urteile in BFHE 158, 353, BStBl II 1990, 152, und in BFHE 201, 241, BStBl II 2003, 507).
- 19** 5. Bei einer Pferdehaltung und der Ausbildung der Tiere für den Pferdesport handelt es sich regelmäßig um eine gewerbliche Tierhaltung i.S. von § 15 Abs. 4 EStG, wenn der Betrieb nicht über eine hinreichende Futtergrundlage in Gestalt von landwirtschaftlichen Nutzflächen verfügt.
- 20** a) Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch die Einkünfte aus der Tierzucht und der Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 EStG), sofern der Betrieb über eine hinreichende Futtergrundlage in Gestalt von landwirtschaftlichen Nutzflächen verfügt. Die Klägerin verfügte nach den nicht angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) über keinerlei landwirtschaftliche Nutzflächen. Eine hinreichende Futtergrundlage für die von ihr gehaltenen Pferde stand ihr damit nicht zur Verfügung. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 21** b) Pferde gehören zu den Tierarten, deren Haltung und Zucht zur landwirtschaftlichen Nutzung zählen. Die Pferdehaltung und die Pferdezucht werden in Anlage 2 zu § 51 des Bewertungsgesetzes (BewG) ausdrücklich genannt und den mehr flächenabhängigen Zweigen des Tierbestands zugeordnet. In der Aufzählung der Tierarten bei der Regelung der Vieheinheiten werden Pferde ebenfalls aufgeführt (Anlage 1 zu § 51 BewG). Die Zuordnung zur landwirtschaftlichen Nutzung hängt bei solchen Tierbeständen grundsätzlich nur davon ab, ob die im Betrieb gehaltenen Tiere --gemessen am gesetzlichen Flächenschlüssel-- eine ausreichende Futtergrundlage haben (BFH-Urteile vom 23.09.1988 - III R 182/84, BFHE 154, 364, BStBl II 1989, 111, und vom 17.12.2008 - IV R 34/06, BFHE 224, 76, BStBl II 2009, 453). Daraus ergibt sich, dass Einkünfte aus der Pferdezucht und der Pferdehaltung zu den Einkünften aus gewerblicher Tierzucht und gewerblicher Tierhaltung zählen, wenn die Vieheinheiten-Grenze --wie im Streitfall-- überschritten wird.
- 22** c) Auch der Zukauf von Pferden, ihre Ausbildung und der anschließende Weiterverkauf zählen zur Landwirtschaft, solange es sich um Tierhaltung i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG handelt. Eine solche Tierhaltung nimmt einen gewerblichen Charakter nicht dadurch an, dass die Tiere zugekauft, nicht in eigenen Ställen untergebracht, von fremden Dritten auf Geheiß des Steuerpflichtigen während eines Zeitraums von nicht nur kurzer Dauer weiter ausgebildet und anschließend weiterverkauft werden.
- 23** aa) Gehalten werden Pferde auch, wenn sie in angemieteten Ställen untergebracht sind und das wirtschaftliche Risiko der Tierhaltung --wie im Streitfall-- beim Eigentümer der Tiere --hier der Klägerin-- liegt (Leingärtner/Stalbold, Besteuerung der Landwirte, Kap. 6, Rz 21).
- 24** bb) Die Ausbildung der Tiere gehört ebenfalls zur Pferdehaltung. Es handelt sich dabei um eine für die

Landwirtschaft typische Veredelung von Naturprodukten (BFH-Urteile vom 31.03.2004 - I R 71/03, BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742, und in BFHE 224, 76, BStBl II 2009, 453, jeweils m.w.N.). Nicht erforderlich ist insoweit, dass der Tierhalter die Ausbildung selbst vornimmt. Er kann sich hierzu Dritter bedienen, wie dies auch in dem Sachverhalt der Fall war, der dem BFH-Urteil in BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742 zugrunde lag. Eine landwirtschaftliche Pferdehaltung und die Veredelung der Tiere durch ihre Ausbildung zum Reit- oder Turnierpferd setzt weiterhin nicht voraus, dass die Veredelung mit Hilfe landwirtschaftlicher Produkte erfolgt. Die Abgrenzung einer Pferdehaltung, die bei Vorhandensein ausreichender landwirtschaftlicher Nutzflächen als Landwirtschaft anzusehen wäre, zum Gewerbebetrieb kann deshalb nicht davon abhängig gemacht werden, in welchem Umfang die Veredelung wertmäßig auf Futter zurückzuführen ist, das im Zuge der landwirtschaftlichen Urproduktion erzeugt wurde (s. BFH-Urteil in BFHE 224, 76, BStBl II 2009, 453, unter II.4.e aa).

- 25** cc) Die Pferde wurden von der Klägerin ferner nicht nur kurzzeitig gehalten, wie dies bei einem gewerblichen Pferdehandel der Fall ist. Sie verblieben bei der Klägerin vielmehr mehrere Jahre. Die anschließende Veräußerung der Pferde ist keine zusätzliche Leistung gegenüber Dritten, sondern die Verwertung der fertig hergestellten Tiere (s. BFH-Beschluss vom 23.07.1981 - IV R 156/76, BFHE 133, 421, BStBl II 1981, 672), die den landwirtschaftlichen Charakter der Tätigkeit unberührt lässt (BFH-Urteil in BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742).
- 26** dd) Die Klägerin hat auch sonst keine zusätzlichen Leistungen gegenüber Dritten erbracht, die der Pferdehaltung einen gewerblichen Charakter geben könnten (s. BFH-Urteile vom 16.11.1978 - IV R 191/74, BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246: Reitunterricht, und vom 13.08.1996 - II R 41/94, BFH/NV 1997, 169: Polospielanlage). Ebenso wenig diente die Tierhaltung lediglich der Unterstützung oder Vorbereitung einer anderweitigen gewerblichen Betätigung der Klägerin (s. dazu BFH-Urteil vom 19.07.1990 - IV R 82/89, BFHE 161, 144, BStBl II 1991, 333: Teilnahme an Pferderennen). Eine etwaige gewerbliche Tätigkeit, die die Erwerber der ausgebildeten Pferde mit den Tieren im Pferdesport ausüben (wollten), kann der Klägerin nach der Veräußerung der Pferde nicht (mehr) als eigene zugerechnet werden.
- 27** d) Soweit die Klägerin meint, § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG würde insbesondere aufgrund des oben unter II.4. bereits dargelegten Schutzzwecks der Norm unter den im Streitfall gegebenen Umständen nicht eingreifen, vermag der erkennende Senat der Auffassung der Klägerin nicht zu folgen.
- 28** Gegen die Ansicht der Klägerin spricht bereits, dass der Gesetzgeber nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG i.V.m. § 51 Abs. 4 Satz 1 BewG und Anlagen 1 und 2 zu § 51 BewG) die Haltung von Pferden der Landwirtschaft zugeordnet hat, solange die Vieheinheiten-Grenze gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht überschritten wird. Das gilt grundsätzlich unabhängig von der Art der Pferde, dem Alter oder Ausbildungsstand der Tiere und der Art ihrer Veredelung. Die Regelungen bieten keinen Anhaltspunkt für eine weitere Differenzierung, der zufolge Pferde --nach im Gesetz nicht vorgesehenen Kriterien-- nicht mehr als landwirtschaftliche Produkte anzusehen wären. Etwas anderes mag dann gelten, wenn die Tiere gleichsam als "Sportgeräte" für den Einsatz im professionellen Pferdesport gehalten und ausgebildet werden (s. BFH-Urteil in BFHE 161, 144, BStBl II 1991, 333: Teilnahme an Pferderennen; FG Münster, Urteil vom 13.01.2015 - 1 K 2332/12 F, EFG 2015, 907: Ausbildung hochwertigster Reitpferde für den Leistungssport). Solches hat das FG im Streitfall allerdings nicht festgestellt, so dass der erkennende Senat nicht zu entscheiden braucht, ob die Veredelung von Pferden zu hochwertigen Renn-, Dressur- oder Reitpferden infolge einer leistungssportlichen Ausbildung uneingeschränkt weiter als landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung einzuordnen ist.
- 29** Eine teleologische Reduktion der Vorschriften in § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG kommt --anders als die Klägerin meint-- nicht deswegen in Betracht, weil der im Streitfall vorliegende Sachverhalt nicht "im Fokus des Gesetzgebers" bei Einführung der Regelungen gestanden habe. Denn eine überschießende Wirkung des Gesetzeswortlauts lässt sich allein daraus nicht ableiten. Der Gesetzgeber muss und kann bei der Schaffung abstrakt genereller Regelungen nicht jede mögliche Sachverhaltsgestaltung in den Blick nehmen und einer besonderen Würdigung unterziehen. Er kann sich vielmehr am typischen Sachverhalt orientieren. Weicht der konkret zu beurteilende Sachverhalt hiervon ab, rechtfertigt dies (allein) noch keine teleologische Reduktion der gesetzlichen Regelung.
- 30** Eine solche ist auch nicht deshalb geboten, weil die von der Klägerin gehaltenen Pferde nicht der Nahrungsmittelproduktion dienen. Die in Anlage 1 und Anlage 2 zu § 51 BewG genannten Tiere können vielmehr auch dann der Landwirtschaft zugeordnet werden, wenn sie nicht zum Zwecke der Nahrungsmittelproduktion gehalten werden. Pferde werden --wie bereits ausgeführt-- sowohl in Anlage 1 als auch in Anlage 2 zu § 51 BewG ausdrücklich genannt. Sie gehören zu den Tierarten, deren Haltung und Zucht zur landwirtschaftlichen Nutzung

zählt, wobei die Pferdehaltung und die Pferdezucht den mehr flächenabhängigen Zweigen des Tierbestands zugeordnet wurden. Diese Zuordnung hat der Gesetzgeber vorgenommen, obwohl Pferde in der Bundesrepublik Deutschland seit langem in großem Umfang nicht als Nahrungs- oder Arbeitsmittel, sondern als Sport- oder Freizeittiere genutzt werden. Bei dieser Sachlage kann keine Rede davon sein, dass der Wortlaut des Gesetzes über die vom Gesetzgeber intendierte gesetzliche Regelung hinausgeht.

31 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de