
Datum: 04.09.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2662/14 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0904.10K2662.14F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob die Klägerin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (L+F) i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 5 Einkommensteuergesetz (EStG) i.V.m. § 51a Bewertungsgesetz (BewG) erzielt. 2

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft, die mit Gesellschaftsvertrag vom 14.10.2011 zum 15.10.2011 auf unbestimmte Zeit gegründet wurde. Komplementär mit einem Gewinnanteil von 99 % ist B und Kommanditist mit einem Gewinnanteil von 1 % ist C. Zweck der Gesellschaft, die ihren Sitz unter der Anschrift Z-Stadt hat, ist gem. § 2 des Vertrags die Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Betriebs mit Ferkelaufzucht nach § 51a BewG. B übertrug der KG 70 Vieheinheiten und C übertrug der KG 530 Vieheinheiten ohne zeitliche Begrenzung. Die zur Bewirtschaftung des Unternehmens erforderliche Arbeitszeit sollte B leisten. 3

B ist hauptberuflich Landwirt. Seine Hofstelle befindet sich in den Niederlanden. Mit Vertrag vom 13.10.2011 pachtete er von C in Z-Stadt belegene Acker- und Grünlandflächen (insgesamt 8,24 ha) ab dem 01.10.2011 für einen Zeitraum von 15 Jahren an. Die Landwirtschaftliche Alterskasse Nordrhein-Westfalen bestätigte ihm mit Schreiben vom 03.09.2012, dass er wegen Erreichens der nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 des Gesetzes über die Altersabsicherung von Landwirten (ALG) maßgeblichen Mindestgröße grundsätzlich der Versicherungspflicht als landwirtschaftlicher Unternehmer unterliege, die Versicherungspflicht nach dem ALG aufgrund des Wohnsitzes und der selbständigen 4

Tätigkeit in den Niederlanden jedoch nicht zum Tragen komme.

C ist seit 1974 mit D verheiratet. Die Ehegatten schlossen am 09.04.1976 einen notariell beurkundeten Ehevertrag, mit dem sie Gütergemeinschaft vereinbarten. Festgehalten wurde, dass die Verwaltung des Gesamtgutes durch beide Eheleute gemeinsam erfolge. Sonder- oder Vorbehaltsgut wurde nicht gebildet. 5

C gehörte bei Abschluss des Ehevertrags ein landwirtschaftlicher Hof in Y-Stadt, welcher durch die vorgenannte Vereinbarung Gesamtgut wurde. Zudem erwarben die Ehegatten in der Folgezeit weitere landwirtschaftliche Flächen, und zwar sowohl gemeinsam (u.a. die Hofstelle Z-Stadt) als auch allein durch C. Weitere Flächen wurden hinzugepachtet. Der landwirtschaftliche Betrieb wurde nach Aktenlage allein von C betrieben. C ist seit 1970 Mitglied der SVLFG (Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau). D ist ebenfalls bei der SVLFG versichert. Ausweislich des Versicherungsverlaufs wurden ihr von 1974 bis 1994 fiktive Beitragszeiten als Landwirt/Ehegatte angerechnet und von Januar 1995 bis Juni 1998 war sie pflichtversichert. Ab Juli 1998 bezog sie eine Rente wegen Erwerbsminderung nach § 44 ALG, welche ab Dezember 2012 auf eine Regelaltersrente umgestellt wurde. Die Einkünfte aus L+F wurden in früherer Zeit allein C zugerechnet und werden zurzeit für C und D einheitlich und gesondert festgestellt. Die Änderung bei der Zurechnung erfolgte aufgrund einer im Jahr 2011 durchgeführten Außenprüfung, welche die Jahre 2005 bis 2008 betraf. 6

Am 14.06.1998 schlossen die Ehegatten folgende Vereinbarung: „D überlässt ihren Miteigentumsanteil an allen landwirtschaftlichen Eigentumsflächen des landwirtschaftlichen Betriebes Z-Stadt, ihrem Ehemann C auf die Dauer von 17 Jahren für die Zeit vom 01.07.1998 bis zum 30.06.2015 unentgeltlich zur Nutzung.“ Zudem wurde am 01.07.2011 Folgendes vereinbart: „D überlässt ihren Anteil an allen vom landwirtschaftlichen Betrieb Z-Stadt, zugepachteten Flächen ab 01.07.2011 unentgeltlich ihrem Ehemann C zur Nutzung.“ Die vorgenannten Vereinbarungen wurden nicht notariell beurkundet. 7

Für das Rumpfwirtschaftsjahr 15.10.2011 bis 30.06.2012 erklärte die Klägerin Einkünfte aus L+F i.H.v. 21.960,81 € und für das Wirtschaftsjahr 01.07.2012 bis 30.06.2013 Einkünfte aus L+F i.H.v. 22.536,29 €. 8

Der Beklagte verneinte das Vorliegen einer Gesellschaft i.S.d. § 51a BewG und qualifizierte die erklärten Gewinne – die ansonsten nicht beanstandet werden - in solche aus Gewerbebetrieb um. Mit Feststellungsbescheiden vom 17.10.2013 stellte er für das Jahr 2011 unter Bezugnahme auf die Vorschrift des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 0,00 € gesondert und einheitlich fest und für das Jahr 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 19.982,01 €. In beiden Bescheiden wurden die Einkünfte B fälschlicherweise nur zu 1% zugerechnet und C und D jeweils zu 49,5 %. Der Feststellungsbescheid für 2012 wurde zuletzt am 23.01.2014 dahingehend geändert, dass die Einkünfte B zu 99 % und C zu 1 % zugerechnet werden. Am 30.08.2018 wurde auch der Feststellungsbescheid für 2011 entsprechend berichtigt. 9

Der gegen die Feststellungsbescheide 2011 und 2012 vom 17.10.2013 eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 22.07.2014 zurückgewiesen. Der Beklagte begründete die Entscheidung wie folgt: 10

Eine Tierhaltungskooperation im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG liege nur vor, wenn alle persönlichen und sachlichen Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG i.V.m. § 51a BewG erfüllt seien. Im Streitfall sei zu beachten, dass die Eheleute C und D 11

Gütergemeinschaft vereinbart hätten, wodurch das vor und während der Ehe erworbene Vermögen gemäß § 1416 BGB zum gemeinschaftlichen Gesamtgut werde. Hinsichtlich des landwirtschaftlichen Betriebs sei infolgedessen zwingend eine Mitunternehmerschaft bestehend aus den Eheleuten C und D entstanden. Bei mitunternehmerisch geführten Betrieben müssten alle Mitunternehmer aufgrund ihrer Inhaberstellung der Tierhaltungsgemeinschaft beitreten oder gemeinsam einen Gesellschaftsanteil übernehmen. Dies gelte auch bei Ehegatten-Gesellschaften. Wenn Ehegatten im Ehegüterstand der Gütergemeinschaft lebten, sei es mithin erforderlich, dass sich beide Ehegatten an der Tierhaltungsgemeinschaft beteiligen (Verweis auf Frotzcher/Geurtz, EStG, § 13 Rz. 139) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Rz. 139). Genau dies sei im Streitfall jedoch nicht geschehen.

Zu beachten sei zudem, dass die zum Gesamtgut gehörenden Vieheinheiten nur durch beide Ehegatten zusammen, nicht aber durch C alleine auf die Kooperation hätten übertragen werden können. Die Übertragung sei mithin nicht wirksam. Die Vereinbarung vom 01.07.2011 bezüglich der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der Pachtflächen ändere hieran nichts. 12

Hätte man diese Folgen vermeiden wollen, hätte eine steuerlich wirksame Beendigung der Mitunternehmerschaft erfolgen müssen. Hierzu wäre zunächst das Herauslösen der Flächen des aktiven Landwirts durch Begründung von Vorbehaltsgut i.S.d. § 1418 BGB erforderlich gewesen (Verweis auf BGH-Urteil vom 10.07.1975 - II ZR 154/72, NJW 1975, 1774). 13

Die Klägerin hat sodann Klage erhoben. Sie begründet diese wie folgt: 14

Die Auffassung des Beklagten, dass D aufgrund der Gütergemeinschaft ebenfalls Gesellschafterin der KG sein müsse, damit die Voraussetzungen der landwirtschaftlichen Tierhaltungskooperation nach § 51a BewG erfüllt seien, sei nicht richtig. Die Tierhaltungskooperation könne nur als ein außerhalb der ehelichen Gemeinschaft bestehendes Rechtsgebilde verstanden werden. Es wäre ein unzumutbarer und ungerechtfertigter Eingriff in das Grundrecht der ehelichen Gemeinschaft, würde § 51a BewG Vorgaben hinsichtlich des güterrechtlichen Standes eines Gesellschafters machen. Denn als Ehefrau des C sei D aus steuerlicher Sicht ebenfalls Landwirt dem Grunde nach und entsprechend in der ehelichen Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu behandeln. Tatsächlich übe sie die Tätigkeit als Landwirtin jedoch nicht aus und könne daher auch kein Mitglied der Tierhaltungskooperation sein (so noch der Vortrag im Schriftsatz vom 20.08.2014). 15

Mit Schriftsatz vom 09.09.2015 vertritt die Klägerin nunmehr die Auffassung, dass auch D die persönlichen Voraussetzungen des § 51 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b-d BewG erfülle, weil sie ebenfalls hauptberuflich als Land- und Forstwirtin tätig sei. Denn schließlich liege zwischen den Ehegatten infolge der Gütergemeinschaft eine Mitunternehmerschaft vor. Beide Ehegatten seien Mitunternehmer, ohne dass es darauf ankomme, welche Aufgaben oder Tätigkeiten der jeweilige Ehegatte im Einzelnen übernehme. 16

Zu beachten sei auch, dass die Ehegatten im Rahmen der bestehenden Gütergemeinschaft das Verwaltungsrecht gemäß § 1422 BGB dem Ehemann übertragen hätten. Dies ergebe sich aus den Vereinbarungen vom 24.06.1998 und 01.07.2011. Anders könnten diese Vereinbarungen nicht ausgelegt werden, da eine Gütergemeinschaft den landwirtschaftlichen Betrieb oder einzelne Flächen davon nicht an einen der Gesellschafter verpachten oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen könne. Zumindest aber habe D ihren Ehemann bevollmächtigt, ihren Anteil an dem Gesamtgut eigenständig zu verwalten. C sei damit in die Lage versetzt worden, Verfügungen über das Gesamtgut zu treffen und seine Ehefrau wirksam verpflichten zu können. Aufgrund des einvernehmlichen Handelns der Eheleute sei 17

eine Genehmigung der Ehefrau gemäß §§ 1453, 1366 BGB zu unterstellen. Solche Genehmigungen könnten konkludent und formlos erfolgen (Palandt/Brudermüller, § 1366 BGB, Rn. 9). Aus der gesetzlichen Regelung des § 51a Abs. 1 Nr. 1a BewG folge auch nicht, dass bei einer Gütergemeinschaft zwingend beide Ehegatten der Tierhaltungskooperation als Gesellschafter beitreten müssten. So werde sogar ausdrücklich die Auffassung vertreten, dass in den Fällen, in denen eine Ehegatten-Innengesellschaft aufgrund der Annahme einer Gütergemeinschaft oder einer faktischen Ehegattengemeinschaft vorliege, es ausreichend sei, wenn einer der beiden Ehegatten also der nach außen auftretende Ehegatte, Gesellschafter der Tierhaltungsgemeinschaft werde. Die Gesellschafterstellung des anderen Ehegatten werde in diesen Fällen für entbehrlich erachtet (Verweis auf Felsmann, Kap. A Rz. 86, 55. Ergänzungslieferung April 2014; Eisele in: Rössler/Troll, § 51a BewG Rz.4).

Auch aus der Entstehungsgeschichte des § 51a BewG folge nichts anderes. Dieser sei aufgrund des Bewertungsänderungsgesetzes vom 27.07.1971 (BGBl I S. 1157) in das Bewertungsgesetz aufgenommen worden. Ziel sei es gewesen, die landwirtschaftliche von der gewerblichen Tierhaltung abzugrenzen (BT-Drs. VI/2334 vom 22.06.1971). Es habe die Möglichkeit der gewerblichen Viehhaltung ausgeschlossen werden sollen, insbesondere durch einen Ausschluss von Kapitalgesellschaften. Als Gesellschafter würden daher nur solche Personen in Betracht kommen, die nach dem Gesamtbild ihrer beruflichen Tätigkeit als echte Land- und Forstwirte anzusehen seien. Personen, die selbst keine aktive land- und forstwirtschaftliche Betätigung ausüben würden, seien ausgeschlossen. 18

Aufgrund der rechtlichen Besonderheiten bei Gütergemeinschaft sei es daher ausreichend, dass ein Mitglied der Gütergemeinschaft, hier C, Gesellschafter der Kooperation geworden sei. Die Beteiligung falle in das Gesamtgut der Gütergemeinschaft mit der Folge, dass auch die Erträge und Verluste ausschließlich der Gütergemeinschaft zustünden. Selbst wenn man aber – so wie noch im Schriftsatz vom 20.08.2014 geschehen - die Auffassung vertreten würde, dass die Beteiligung von C in dessen Sondergut gemäß § 1417 BGB falle, sei aufgrund der gesetzlichen Regelung des § 1417 Abs. 3 Satz 2 BGB eine Verwaltung für das Gesamtgut der Gütergemeinschaft gesetzlich vorgegeben. Die Gütergemeinschaft als solche betreibe den landwirtschaftlichen Betrieb, in dem die auf die Klägerin übertragenen Vieheinheiten entstanden seien. 19

In jedem Fall sei die Gütergemeinschaft der Eheleute C und D als aktiver land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des § 51a BewG anzusehen. Insoweit unterscheide sich die Gütergemeinschaft aufgrund der gesetzlichen Regelungen auch von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Während es bei einer GbR durchaus verständlich erscheine, dass sich hier alle Gesellschafter der GbR an einer Tierhaltungskooperation i.S.d. § 51a BewG beteiligen müssten, um entsprechende Vieheinheiten zu übertragen, sei dies aufgrund der Besonderheiten der Gütergemeinschaft gerade nicht erforderlich. Durch die Zuordnung der Beteiligung an einer Tierhaltungskooperation zum Gesamtgut liege automatisch eine Beteiligung des die Vieheinheiten vermittelnden landwirtschaftlichen Betriebs im Sinne des § 51a Abs. 1 Nr. 1a BewG vor. 20

Sowohl C als auch D seien Landwirte im Sinne des § 1 Abs. 2 ALG. Seien Ehegatten Eigentümer eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, reiche es aus, wenn der nach außen auftretende Ehegatte Mitglied der Alterskasse sei (Bruschke, in Gürsching/Stenger, § 51a BewG, Rz. 37; Eisele, a.a.O., Rz. 4). Abgesehen davon beziehe D seit dem 01.07.1998 eine Rente aus der landwirtschaftlichen Alterskasse, und zwar zunächst eine Erwerbsminderungsrente und ab dem 01.12.2012 eine Regelaltersrente. 21

Der Abschluss der Vereinbarung vom 24.06.1998 stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Beginn der Erwerbsminderungsrente. Die Inhaberstellung an dem landwirtschaftlichen Betrieb habe allein C zugeordnet werden sollen. Er alleine und nicht auch seine Ehefrau sei daher Inhaber des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (so der Vortrag mit Schriftsatz vom 20.07.2016).

Auch § 51a Absatz 1 Satz 1 Nr. 1a BewG stelle ausdrücklich auf den Begriff „Inhaber“ ab. 23
Bereits vor Einführung der gesetzlichen Regelung im Jahr 1971 habe es sehr häufig im Bereich der Land- und Forstwirtschaft Gütergemeinschaften oder faktische landwirtschaftliche Ehegattengemeinschaft gegeben. Diesen Formen sei gemein, dass es sich im ertragsteuerlichen Sinne um Mitunternehmerschaften handele, tatsächlich jedoch im Regelfall nur einer der Ehegatten nach außen als echter Landwirt oder Betriebsinhaber auftrete. Durch die Verwendung der offenen Begrifflichkeit „Inhaber“ in § 51a BewG, die gerade nicht auf bekannte steuerliche Begriffe wie „Eigentümer“ oder „Mitunternehmer“ zurückgreife, sei es dem Gesetzgeber erkennbar auf das tatsächliche Innehaben der Betriebsinhabereigenschaft angekommen.

Im Bürgerlichen Gesetzbuch werde der Begriff des Inhabers an einigen Stellen abweichend 24
von dem Begriff des Eigentümers oder des Besitzes verwendet (z.B. in §§ 793, 613a BGB). Der Inhaber werde so definiert, dass diesem - abweichend vom Eigentümer oder Besitzer - eine gewisse Inhaberschaft und damit eine materielle Berechtigung an dem jeweiligen Rechtsgebilde zustehe. Dass dieses Verständnis auch § 51a BewG zugrunde zu legen sei, ergebe sich sowohl aus dem Wortlaut der Vorschrift als auch den Gesetzesmaterialien. Der Gesetzgeber habe nicht den zivilrechtlichen Eigentümer oder Besitzer oder den steuerlichen Unternehmer oder Mitunternehmer gemeint, sondern vielmehr den Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs als „tatsächlich Tätiger“, wenn er von einem „echten Landwirt“ spreche.

Zu beachten sei auch, dass das Finanzamt im Rahmen einer für die Jahre 1998 bis 2001 25
durchgeführten Betriebsprüfung selbst die Auffassung vertreten habe, dass die Einkünfte aus L+F nicht beiden Ehegatten, sondern allein C zuzurechnen seien. Grund hierfür sei offensichtlich die Vereinbarung vom 24.06.1998 gewesen. Erst im Jahr 2011 habe der Beklagte anlässlich einer für die Jahre 2005 bis 2008 durchgeführten Außenprüfung wieder eine Zuordnung der Einkünfte auf beide Ehegatten vorgenommen.

Die Voraussetzungen des § 52a Abs. 1 Nr. 3 BewG seien ebenfalls erfüllt. Sowohl die 26
Hofstelle des C als auch die inländische Hofstelle des B würden in unmittelbarer Nähe von der Produktionsstätte der Klägerin entfernt liegen. B habe von C in Z-Stadt belegene landwirtschaftliche Flächen angepachtet und bewirtschaftete diese von der Hofstelle XX aus. Dort würden ihm Wirtschaftsgebäude zur Nutzung zur Verfügung stehen, in denen er u.a. eigene landwirtschaftliche Maschinen untergestellt habe. Die für die in Eigenleistung erbrachten Arbeiten benötigten Maschinen seien teils aus dem niederländischen Betrieb überführt worden und teils von C zur Verfügung gestellt worden. Ein Teil der Arbeiten sei auch auf Lohnunternehmer ausgelagert worden.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 27

den Feststellungsbescheid 2011 vom 30.08.2018 sowie den Feststellungsbescheid 2012 vom 28
23.01.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.07.2014 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte in erklärter Höhe als solche aus Land- und Forstwirtschaft festgestellt werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

30

Er hält daran fest, dass die Voraussetzungen des § 51a BewG nicht vorliegen.

31

Dem Vortrag der Klägerin, dass die Eheleute im Rahmen ihrer Gütergemeinschaft die Verwaltungsbefugnis gemäß § 1422 BGB auf C übertragen hätten, werde widersprochen. Im Ehevertrag vom 09.04.1976 heiße es ausdrücklich, dass die Verwaltung des Gesamtgutes durch beide Ehegatten erfolge. Hieran habe sich durch die beiden Vereinbarungen vom 24.06.1998 und 01.07.2017 nichts geändert. Zum einen hätten die Vereinbarungen ohnehin nicht die Verwaltung des Gesamtgutes insgesamt betroffen, sondern nur bestimmte Teile davon. Und zum anderen müssten Änderungen des Ehevertrags notariell beurkundet werden, woran es hier fehle. Es könne nicht sein, dass wichtige Entscheidungen über die Vereinbarung einer Gütergemeinschaft, die Bildung von Vorbehaltsgut und Verwaltung des Gesamtgutes der notariellen Beurkundung bedürfen würden, es aber dennoch – wie von der Klägerin vertreten - möglich sein solle, konkludent und ohne Formerfordernisse Güter aus der Gesamthand herauszulösen, die Verwaltung zu übernehmen und Fakten für die Gesamthand zu schaffen, ohne dass dies formell durch die Ehegatten beim Notar vereinbart worden sei. Zudem betreffe § 1453 BGB nur Verfügungsgeschäfte, nicht aber Verpflichtungsgeschäfte. Letztere seien mangels Mitwirkung des anderen Ehegatten unwirksam (Palandt, BGB, § 1453 BGB Rn. 1), wenn nicht beide Ehegatten die Verpflichtung eingegangen seien. So verhalte es sich auch hier, da nur C Vieheinheiten aus der Gesamthand in die KG überführt habe und die KG mitbegründet habe. D sei diesbezüglich keine Verpflichtung eingegangen mit der Folge, dass C insoweit auch nicht mit konkludenter Genehmigung seiner Ehefrau habe Verfügungen treffen dürfen.

32

C habe den Beitritt zur KG und die Übertragung der Vieheinheiten nur in seinem Namen und nicht auch im Namen seiner Ehefrau oder der Gütergemeinschaft ausgeführt. Bei einer Gütergemeinschaft sei jedoch erforderlich, dass beide Ehegatten der Tierhaltungskooperation beitreten. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus den von der Klägerin zitierten Kommentarstellen. In Rösler/Troll mache Eisele unter Rn. 4 zu § 51a BewG Ausführungen dazu, ob beide Ehegatten Mitglied der Alterskasse für Landwirte sein müssen, wenn der Hof nur durch einen Ehegatten bewirtschaftet werde; Eisele kommentiere jedoch nichts zur Erforderlichkeit des Beitritts beider Ehegatten einer Gütergemeinschaft in eine Tierhaltungskooperation. In der von der Klägerin zitierten Fundstelle Kap A Rn. 86 im Kommentar Felsmann heiße es sogar, dass die Eheleute auf den Beitritt nur eines Ehegatten zu Tierhaltungskooperation dergestalt reagieren müssten, dass sie entweder die Innengesellschaft vertraglich beenden müssten oder beide Ehegatten unter Erfüllung der persönlichen Voraussetzungen sich an der Kooperation beteiligen müssten. Dies stütze die Auffassung des Beklagten, nicht die Auffassung der Klägerin.

33

Da eine Gütergemeinschaft nicht Gesellschafterin einer Personengesellschaft werden könne, hätte C somit entweder mit seiner Ehefrau einen Ehevertrag schließen müssen, in dem ihm die Verwaltungsbefugnis für das Gesamtgut übertragen worden sei, oder die Eheleute hätten durch notariell beurkundeten Ehevertrag Vorbehaltsgut bilden müssen, das von C dann allein hätte verwaltet werden können. Da beides nicht geschehen sei, sei es erforderlich, dass beide Eheleute der Tierhaltungskooperation beitreten. Auch dies hätte jedoch nicht zu dem gewünschten Ziel geführt, da D nicht selbst hauptberuflich Landwirtin sei.

34

Auch die Auffassung der Klägerin, dass C alleiniger Inhaber des Betriebs gewesen sei und die Betriebsinhaberschaft im Rahmen des § 51a BewG ausreiche, werde nicht geteilt. Richtig

35

sei, dass es nicht erforderlich sei, dass die an der Tierhaltungskooperation beteiligten Gesellschafter auch Eigentümer der von ihnen bewirtschafteten Flächen sein müssen. Die Ehegatten C und D würden jedoch seit dem Veranlagungszeitraum 2005 für die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte als Ehegattengemeinschaft geführt, wobei die Einkünfte gerade nicht nur C, sondern beiden Ehegatten zugerechnet würden. Es möge sein, dass ausschließlich C das operative Geschäft geführt habe und aktiv tätig gewesen sei. Dadurch werde er aber noch nicht alleiniger Inhaber des landwirtschaftlichen Betriebes. Vielmehr sei Inhaberin des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes i.S.d. § 51a BewG die Ehegattengemeinschaft.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die vorgelegten Steuerakten sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen. 36

Entscheidungsgründe: 37

Die Klage ist zulässig, jedoch nicht begründet. 38

Die angefochtenen Feststellungsbescheide für die Jahre 2011 und 2012 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei den von der Klägerin erzielten Einkünften nicht um Einkünfte aus L+F, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt. 39

1. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG gehören die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, zu den Einkünften aus L+F, wenn die Voraussetzungen des § 51a BewG erfüllt sind und andere Einkünfte der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus L+F gehören. 40

Gesellschafter der Klägerin sind ausschließlich B und C geworden. D hat an dem Gesellschaftsvertrag vom 14.10.2011 nicht mitgewirkt und wird in diesem auch an keiner Stelle erwähnt. Abgesehen davon wollte C nach aktuellem Vortrag der Klägerin auch nur in eigenem Namen handeln, da er davon ausging, der alleinige Betriebsinhaber zu sein. Dafür, dass C zugleich auch für D handeln wollte und diese ebenfalls Gesellschafterin werden sollte, ist nichts ersichtlich. 41

Nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG müssen in persönlicher Hinsicht alle Gesellschafter 42

a) Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbst bewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen sein, 43

b) nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberuflich Land- und Forstwirte sein, 44

c) Landwirte i. S. des § 1 Abs. 2 ALG sein und dies durch eine Bescheinigung der zuständigen Alterskasse nachweisen und 45

d) die Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Gesellschaft übertragen haben. 46

Außerdem dürfen in sachlicher Hinsicht gem. § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 BewG die Anzahl der übertragenen Vieheinheiten und die Summe der Vieheinheiten der Gesellschaft nicht überschritten werden und die Betriebe der Gesellschaft nicht mehr als 40 km von der Produktionsstätte der Gesellschaft entfernt liegen. 47

2. Die sachlichen Voraussetzungen der § 51a Abs. 1 Nr. 2 und Nr. BewG sind im Streitfall erfüllt. Insbesondere ist es unschädlich, dass sich die Haupthofstelle des B mehr als 40 km entfernt in den Niederlanden befindet. Denn in den Fällen, in denen mehrere Betriebe unterhalten werden, reicht es aus, dass der Betrieb, aus dem die übertragenen Vieheinheiten stammen, innerhalb des 40 km – Radius liegt (Stalbold in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kapitel 7 Rn. 17). So verhält es sich auch hier. B hat von C in Z-Stadt belegene landwirtschaftliche Flächen im Umfang von 8,24 ha gepachtet, diese auch von Z-Stadt aus bewirtschaftet und damit dort einen weiteren Betrieb begründet. 8,24 ha entsprechen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 82 Vieheinheiten. Die ortsnah angepachtete Fläche reicht mithin aus, um die vertraglich vereinbarten 70 Vieheinheiten auf die Klägerin zu übertragen. Auch wurde die angepachtete Fläche durch B selbst bewirtschaftet, indem er dort Raps angebaut hat. Zwar wurde ausweislich der vorgelegten Belege ein nicht unerheblicher Teil der angefallenen Arbeiten (wie insbesondere das Pflügen, das Säen von Raps sowie das Spritzen von Pflanzenschutzmitteln) auf Lohnunternehmer übertragen. Ob eine Selbstbewirtschaftung oder eine Fremdbewirtschaftung vorliegt, richtet sich jedoch nicht danach, wer die Arbeiten im Einzelnen erbringt, sondern danach, wer das Unternehmerrisiko trägt. Dies war im Streitfall B, was sich schon daraus ergibt, dass er sowohl das Saatgut als auch die Pflanzenschutzmittel selbst bezahlt hat und die angefallenen Arbeiten zudem auf eigene Kosten an verschiedene Lohnunternehmer vergeben hat. Ein Dritter, der die Fläche auf eigene Rechnung bewirtschaftet haben könnte (wie z. B. infolge einer Unterverpachtung), ist nicht ersichtlich.

48

4. Der Gesellschafter B erfüllte auch die persönlichen Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Nr. 1 BewG. Er ist Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs mit selbst bewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen (Nr. 1a), hauptberuflich als Landwirt tätig (Nr. 1b), hat Vieheinheiten auf die Klägerin übertragen (Nr. 1d) und er ist auch Landwirt im Sinne des § 1 Abs. 2 ALG (Nr. 1c). Zur Erfüllung der Voraussetzungen der Nr. 1c reicht es aus, dass die Eigenschaft als Landwirt durch eine Bescheinigung der zuständigen Alterskasse nachgewiesen wird; einer tatsächlichen Beitragspflicht bedarf es nicht (Stalbold in Leingärtner, a.a.O., Kapitel 7 Rn 13). Im Streitfall wurde eine Bescheinigung der Landwirtschaftlichen Alterskasse Nordrhein-Westfalen vorgelegt, wonach B seit dem 01.10.2011 Landwirt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 ALG ist. Dass aufgrund des Wohnsitzes in den Niederlanden und der dort ausgeübten selbständigen Tätigkeit keine Versicherungspflicht in Deutschland besteht (vgl. Artikel 13 Abs. 2 a der Verordnung (EG) Nr. 883/2004), ist unerheblich.

49

5. C ist ebenfalls Landwirt im Sinne des § 1 Abs. 2 ALG und zugleich hauptberuflich als Landwirt tätig, so dass die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Nr. 1b und 1c BewG vorliegen. Auch hat er wirksam Vieheinheiten auf die Klägerin übertragen und damit die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Nr. 1d BewG erfüllt. Dabei kann dahinstehen, ob C nach § 1456 BGB oder aufgrund der Vereinbarungen vom 14.06.1998 und 01.07.2011 berechtigt war, über die zum Gesamtgut gehörenden Vieheinheiten allein zu verfügen. Denn es genügt den Anforderungen gemeinschaftlicher Verwaltung, wenn ein Ehegatte das Rechtsgeschäft vornimmt und der andere ihm zustimmt, wobei die Zustimmung sowohl formlos als auch nachträglich erteilt werden kann. Nach dem unwidersprochenen und auch glaubhaften Vortrag der Klägerin war D damit einverstanden, dass C sich an der KG beteiligt und in diesem Zusammenhang Vieheinheiten auf die Klägerin überträgt.

50

6. C war jedoch nicht der Inhaber eines Betriebs i.S.d. § 51a Abs. 1 Nr. 1a BewG.

51

52

Betriebsinhaber i.S.d. § 51a Abs. 1 Nr. 1a BewG ist grundsätzlich derjenige, dem die Einkünfte aus L+F aus den selbst bewirtschafteten landwirtschaftlich genutzten Flächen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zuzurechnen ist. Wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb von einer Personengesellschaft oder von einer wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaft – wie z.B. einer Ehegatten-Innengesellschaft oder im Güterstand der Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten – betrieben, ist Voraussetzung, dass alle Gesellschafter bzw. Mitunternehmer der Tierhaltungsgemeinschaft beitreten oder gemeinsam einen Anteil übernehmen (Stalbold, in Leingärtner, a.a.O., Kapitel 7 Rn. 11; Wiegand, in Felsmann, Einkommenbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rn. 86).

Im Streitfall waren sowohl C als auch D Inhaber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Denn der Betrieb gehörte zum Gesamtgut der in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten (hierzu unter a). Die Einkünfte aus L+F sind C und D einkommensteuerrechtlich zu gleichen Teilen zuzurechnen, ohne dass es darauf ankommt, wer das Gesamtgut verwaltet (hierzu unter b). Daran ändern auch die Vereinbarungen vom 14.06.1998 und 01.07.2011 nichts (hierzu unter c). 53

a) C und D haben mit Ehevertrag vom 09.04.1976 Gütergemeinschaft vereinbart. Gütergemeinschaft bedeutet gem. § 1416 Abs. 1 BGB, dass das Vermögen des Mannes und das Vermögen der Frau gemeinschaftliches Vermögen (Gesamtgut) beider Ehegatten werden. Dies gilt für das bereits vorhandene und das später erworbene Vermögen gleichermaßen. Ausgenommen sind lediglich Gegenstände, die nicht durch Rechtsgeschäfte übertragen werden können (sog. Sondergut, § 1417 BGB), sowie Gegenstände, die zum Vorbehaltsgut eines Ehegatten (§ 1418 BGB) gehören. 54

Der Ehevertrag vom 09.04.1976 enthält keine Regelungen zu etwaigem Vorbehaltsgut. Dies bedeutet, dass sämtliche vorhandenen Wirtschaftsgüter – und damit auch die landwirtschaftlich genutzten Flächen und das sonstige Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes – grundsätzlich zum Gesamtgut gehören. Etwas anderes folgt auch nicht aus den Vereinbarungen vom 14.06.1998 und 01.07.2011. Vorbehaltsgut konnte mit diesen Vereinbarungen schon deshalb nicht begründet werden, weil es hierzu eines Ehevertrags und damit der notariellen Beurkundung der Vereinbarungen bedurft hätte (§ 1418 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 1410 BGB). 55

b) Einkünfte aus L+F sind demjenigen zuzurechnen, der in seiner Person den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht. Bei in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten besteht die Besonderheit, dass die Erträge, die mit zum Gesamtgut gehörenden Gegenständen erzielt werden, ihrerseits in das Gesamtgut fließen und damit beiden Ehegatten zustehen, ohne dass es darauf ankommt, welcher Ehegatte die Verwaltung des Gesamtguts ausübt. Landwirtehegatten, die den Güterstand der Gütergemeinschaft vereinbart haben, bilden daher nach der ständigen Rechtsprechung des BFH auch ohne ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftsvertrag eine Mitunternehmerschaft, mit der Folge, dass die Einkünfte aus L+F gesondert und einheitlich festzustellen sind (BFH, Urteile vom 14.02.2008 – IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156; vom 26.10.2011 – IV B 66/10, BFH/NV 2012, 411). Etwas anderes gilt nur, wenn – was hier jedoch wie bereits dargestellt nicht der Fall ist – der land- und forstwirtschaftliche Betrieb zum Vorbehaltsgut eines Ehegatten gehören würde. Denn Vorbehaltsgut wird gem. § 1418 Abs. 3 BGB nicht auf Rechnung des Gesamtguts, sondern auf eigene Rechnung des berechtigten Ehegatten verwaltet. 56

Bezogen auf § 51a Abs. 1 Nr. 1a BewG hat der Umstand, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb zum Gesamtgut gehört, zur Folge, dass Inhaber des Betriebs nicht (nur) derjenige Ehegatte ist, der die Verwaltung des Betriebs übernommen hat, sondern 57

vielmehr sind beide Ehegatten bzw. die aus ihnen bestehende Mitunternehmerschaft Inhaber des Betriebs. Infolgedessen reichte es nicht aus, dass allein C der Tierhaltungskooperation beigetreten ist. Vielmehr hätte auch D einen Anteil übernehmen müssen.

Dies gilt auch dann, wenn es sich bei dem Betrieb um ein selbständiges Erwerbsgeschäft i.S.d. §§ 1431, 1456 BGB handelt. Denn die vorgenannten Vorschriften betreffen ausschließlich die Verwaltungsbefugnis. Die Verwaltungsbefugnis über das Gesamtgut kann einem Ehegatten übertragen werden oder von beiden gemeinschaftlich ausgeübt werden. Maßgeblich ist, welche Vereinbarungen im Ehevertrag getroffen wurden; enthält der Ehevertrag keine Bestimmung, wird das Gesamtgut durch die Ehegatten gemeinschaftlich verwaltet (§ 1421 Satz 2 BGB). Die Regelungen zur Verwaltungsbefugnis haben zur Folge, dass derjenige Ehegatte, dem gar keine oder keine ausschließliche Verwaltungsbefugnis zugeteilt wurde, faktisch kein Erwerbsgeschäft betreiben könnte, weil er für sämtliche Rechtsgeschäfte die Mitwirkung seines Ehegatten benötigen würde. Dem wird durch § 1431 BGB bzw. § 1456 BGB abgeholfen, indem unter den dort genannten Voraussetzungen eine alleinige Verwaltungsbefugnis des ansonsten nicht bzw. nicht allein verwaltungsbefugten Ehegatten begründet wird. Daran, dass der Ehegatte das „selbständige Erwerbsgeschäft“ auf Rechnung des Gesamtguts führt und die hiermit erzielten Einkünfte beiden Ehegatten zuzurechnen sind, ändert sich durch §§ 1431, 1456 BGB nichts. 58

c) Die Vereinbarungen vom 14.06.1998 und 01.07.2011 verhelfen C ebenfalls nicht zu der alleinigen Inhaberschaft des Betriebs. 59

Wie bereits dargestellt vermochten die Vereinbarungen nichts daran zu ändern, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb zum Gesamtgut gehört, da die Zuweisung zum Vorbehaltsgut eine Regelung durch Ehevertrag und damit der notariellen Beurkundung bedurft hätte. Ungeachtet dessen ist aber auch nichts dafür ersichtlich, dass die Ehegatten den Willen hatten, Vorbehaltsgut zu begründen. Gegen eine derartige Annahme spricht bereits, dass die Vereinbarung vom 24.06.1998 zeitlich befristet war und mithin gerade keine dauerhafte Zuordnung getroffen werden sollte. 60

Zu beachten ist zudem, dass sowohl die Vereinbarung vom 14.06.1998 als auch die Vereinbarung vom 01.07.2011 – jedenfalls ihren Wortlauten nach – Verfügungen über Miteigentumsanteile der D enthalten („ihren Miteigentumsanteil an allen landwirtschaftlichen Flächen“ / „ihren Anteil an allen vom landwirtschaftlichen Betrieb zugepachteten Flächen“). Gem. § 1419 Abs. 1 BGB kann ein Ehegatte jedoch weder über seinen Anteil am Gesamtgut noch über seinen Anteil an einzelnen zum Gesamtgut gehörenden Gegenständen verfügen. Verfügungen über einen solchen Anteil sind nichtig und werden auch durch eine Zustimmung des anderen Ehegatten nicht geheilt (vgl. Thiele, in Staudinger, BGB, § 1419 Rn. 14). D konnte ihrem Ehegatten die landwirtschaftlichen Flächen mithin auch auf diesem Wege nicht zuwenden. 61

Wirksam wären die Vereinbarungen allenfalls dann, wenn keine Anteilsübertragung beabsichtigt gewesen sein sollte, sondern D ihrem Ehemann lediglich die alleinige Verwaltungsbefugnis über die landwirtschaftlich genutzten Flächen einräumen wollte. Denn anders als die generelle Änderung der Verwaltungsbefugnis i.S.d. § 1421 BGB, die nur durch notariell beurkundeten Ehevertrag möglich ist, können sich die Ehegatten für einzelne Rechtsgeschäfte oder auch für bestimmte Arten von Angelegenheiten formlos bevollmächtigen bzw. Verfügungen des anderen Ehegatten i.S.d. § 1450 BGB schon im Voraus formlos zustimmen (Thiele, in Staudinger, BGB, § 1450 Rn. 11 und 12 § 1421 Rn. 9). 62

Ob die Vereinbarungen vom 14.06.1998 und 01.07.2011 in diesem Sinne zu verstehen sind, kann letztlich dahinstehen. Denn abgesehen davon, dass die Vereinbarungen ohnehin nur die landwirtschaftlichen Flächen (und nicht die übrigen Gegenstände des Betriebsvermögens bzw. den Betrieb als Ganzen) betrafen, hat der Umstand, wer zu Verfügungen über das Gesamtgut berechtigt ist, wie bereits dargestellt nichts damit zu tun, wenn die mit dem Gesamtgut erzielten Einkünfte zuzurechnen sind. Unternehmer sind auch bei der Verwaltung des zum Gesamtgut gehörenden Betriebs durch nur einen Ehegatten stets beide Ehegatten. Die Mitunternehmerschaft wird erst durch die Auflösung und Abwicklung der Gütergemeinschaft beendet, nicht aber bereits durch eine Trennung oder Scheidung der Eheleute und erst recht nicht dadurch, dass ein Ehegatte die ihm aufgrund der Gütergemeinschaft zustehenden Rechte tatsächlich nicht in Anspruch nimmt (BFH, Beschluss vom 26.10.2011 – IV B 66/10, BFH/NV 2012, 411).

d) Ob es – wie in der Literatur vertreten wird (Wiegand, in Felsmann, a.a.O., A Rn.86) – bei einer bislang nicht als solche erkannten Ehegatten-Innengesellschaft geboten sein könnte, übergangsweise von einer Erfüllung der persönlichen Voraussetzungen auszugehen, wenn sich unwissentlich nur der nach Außen auftretende und als Alleinunternehmer beurteilte Ehegatte an der Tierhaltungskooperation beteiligt hat, die Voraussetzungen des § 51a BewG von den Ehegatten jedoch spätestens mit der Entscheidung zum Vorliegen einer Mitunternehmerschaft nachträglich geschaffen werden, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Abgesehen davon, dass nichts dafür ersichtlich ist, dass die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Nr. 1a BewG inzwischen vorliegen (wie z.B. aufgrund einer Überführung des landwirtschaftlichen Betriebs in das Vorgehaltsgut des C), war bei Gründung der Klägerin auch bereits hinreichend erkennbar, dass die Einkünfte aus L+F beiden Ehegatten zuzurechnen sind. Zwar mag es zutreffen, dass C von dem für ihn zuständigen Finanzamt in der Vergangenheit als alleiniger Unternehmer angesehen worden ist, d.h. die Einkünfte aus L+F allein ihm zugerechnet worden sind. Nach eigenem Vortrag der Klägerin wurde am 09.06.2011 jedoch eine Außenprüfung bei C angeordnet, in deren Rahmen der Prüfer zu dem Ergebnis gekommen sei, dass die Einkünfte auch D zuzurechnen seien. Am 02.09.2011 sei deshalb eine neue, diesmal an beide Ehegatten C und D gerichtete Prüfungsanordnung ergangen. Bei Gründung der Klägerin am 14.10.2011 lag mithin keine bisher nicht als solche erkannte Ehegatten-Innengesellschaft (mehr) vor, sondern vielmehr war zumindest für C hinreichend erkennbar, dass auch seine Ehefrau (Mit)Unternehmerin ist.

64

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

65