

---

**Datum:** 13.01.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 2332/12 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2015:0113.1K2332.12F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

1

Streitig ist, ob die Klägerin als Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit dem Zukauf, der Ausbildung und dem Verkauf von Reitpferden eine den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugehörige Tierhaltung i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) mit der Folge betreibt, dass sie den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln kann (§ 13a EStG), oder statt dessen – wovon das beklagte Finanzamt ausgeht – gewerbliche Einkünfte erwirtschaftet (§ 15 EStG).

2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die mit Vertrag vom 01.08.2008 gegründet wurde. Gesellschafter sind S (50%), C (25%) und F (25%). Gegenstand des Unternehmens ist nach dem Gesellschaftsvertrag ein landwirtschaftlicher Betrieb mit Pferdezucht und Pferdehaltung. Bei der Gründung brachte der Gesellschafter S seinen bisher als Einzelunternehmen betriebenen Pferdehandelsbetrieb in das Vermögen der Klägerin ein. Der Gesellschafter C ist ausgebildeter Pferdewirt. Er unterhält in X einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Pferdehaltung und Hengststation (nebst Hofstelle, Stallungen, Reitanlagen, Inventar, landwirtschaftlichen Flächen etc., mit Kapazitäten für bis zu 70 Pferde). Dort befindet sich auch der Sitz der Klägerin. Der Gesellschafter F ist ausgebildeter Reitlehrer. Die Gesellschafter C und F betreiben zudem in der Rechtsform einer GmbH und Co. KG einen Pferdehandelsbetrieb, dessen Sitz sich ebenfalls am Gestüt des Gesellschafters C befindet.

3

- Mit zunächst mündlich geschlossenem und am 15.01.2008 schriftlich abgefassten Vertrag hatte der Gesellschafter S zunächst als Einzelunternehmer von dem Landwirt M als Grünland genutzte Fläche in der Gemarkung E, Flur 20, Flurstücke 65 und 66, in einer Gesamtgröße von 21.604 qm gepachtet. Der Vertrag war auf einen Zeitraum von fünf Jahren angelegt (Pachtdauer vom 01.10.2007 bis zum 30.09.2013). Die jährliche Pacht belief sich auf 800,- EUR und war nachträglich zum 30.08. eines jeden Jahres zu zahlen. Bei der gepachteten Fläche handelte es sich um mit Stacheldraht eingezäuntes Weideland / Grünland. Nach § 19 des Pachtvertrages stimmte der Verpächter mit Abschluss des Pachtvertrages zu, dass der Gesellschafter S die Pachtfläche zur Nutzung in eine Personengesellschaft einbringen kann. Mit ihrer Gründung zum 01.08.2008 übernahm die Klägerin die gepachtete Fläche und zahlte den jährlichen Pachtzins an den Verpächter. 4
- Die Klägerin hielt in den Streitjahren 2008 und 2009 insgesamt vier Pferde. Hierbei handelte es sich um hochwertige Reitpferde, deren Lebensversicherungsprämien sich jeweils auf ca. 10.000,- EUR pro Jahr beliefen. Die Pferde wurden als Jungtiere erworben, waren auf dem landwirtschaftlichen Betrieb des Gesellschafters C untergebracht und sind dort – insbesondere durch die Gesellschafter C und F – über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr zu Dressurpferden ausgebildet worden, um bei einem späteren Verkauf einen Wertzuwachs zu erfahren. 5
- Das Pferd „1“ (DE) gehörte ursprünglich dem Gesellschafter S, der es zum 01.08.2008 in den Betrieb der Klägerin einbrachte. Laut Rechnung vom 01.09.2008 veräußerte die Klägerin das Pferd für brutto 285.000,- EUR an die C und F GmbH & Co KG. Diese veräußerte das Pferd wiederum am 26.09.2008 zum gleichen Preis an einen Erwerber aus den USA. 6
- Das Pferd „2“ (DE) gehörte ursprünglich ebenfalls dem Gesellschafter S, der es zum 01.08.2008 in den Betrieb der Klägerin einbrachte. Laut Rechnung vom 16.08.2009 veräußerte die Klägerin das Pferd für brutto 120.000,- EUR an den Gesellschafter F. 7
- Das Pferd „3“ (DE) erwarb die Klägerin laut Rechnung vom 08.10.2008 vom Gesellschafter C zu einem Preis von brutto 80.000,- EUR. Im Dezember 2008 verendete das Tier an den Folgen einer Darmkolik. Die an die Klägerin am 20.01.2009 ausgezahlte Versicherungsentschädigung belief sich auf 80.000,- EUR. 8
- Das Pferd „4“ (DE) erwarb die Klägerin laut Rechnung vom 16.11.2009 vom Gesellschafter C zu einem Preis von brutto 95.000,- EUR. Zum Ende des Streitzeitraums (31.12.2009) befand sich das Pferd noch im Besitz der Klägerin. 9
- In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2008 erklärte die Klägerin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und ermittelte ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen (§§ 13, 13a EStG). Der dabei ermittelte Gewinn betrug 0,- EUR (2,1604 ha x 358 EUR/ha Grundbetrag = 773,- EUR abzüglich 800,- EUR Pachtzinsen, wobei die abzusetzenden Beträge nicht zu einem Verlust führen dürfen, vgl. § 13a Abs. 3 S. 2 EStG). Mit Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 21.12.2010 veranlagte der Beklagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß und setzte den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 2008 auf 0,- EUR fest. 10
- Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung N führte bei der Klägerin im Jahr 2011 eine steuerliche Außenprüfung durch. Dabei stellte es fest, dass die Klägerin mit dem gepachteten Grünland bei isolierter Betrachtung einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalte, für den der Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt werden könne (§ 13a 11

EStG). Die Einkünfte aus den Pferdehandelsgeschäften ordnete das Finanzamt jedoch nicht diesem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu, sondern erfasste sie als selbständige Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Zur Begründung führte die Betriebsprüfung aus, die Klägerin erfülle mit dem Pferdehandel die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 15 EStG (Ausübung einer selbständigen und nachhaltigen Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht, die unter Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt werde). Eine Verbindung zwischen dem aus dem gepachteten Grünland bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und dem Pferdehandel sei nicht erkennbar. Für die Frage, ob ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliege, sei auf das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung abzustellen. Dabei sei zu prüfen, ob ein organisatorischer, wirtschaftlicher und finanzieller Zusammenhang vorliege und ob es sich um gleichartige oder ungleichartige Betätigungen handele. Diese Aspekte seien im Streitfall zu verneinen. Das Unternehmen der Klägerin – der Zukauf, die Ausbildung und der Verkauf von Reitpferden – werde auf einem speziell geeigneten Pferdehof, dem Gestüt des Gesellschafters C, betrieben. Die Pacht der Weidefläche sei zur Verwirklichung des Unternehmenszwecks nicht erforderlich gewesen. Das mit Stacheldraht umzäunte Grünland sei schon gar nicht zum Weidegang der hochpreisigen Pferde geeignet, weil die Verletzungsgefahr insofern zu groß sei. Ob und wie die Bewirtschaftung des Grünlandes erfolgt sei, habe im Rahmen der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden können. Die Pferde würden ausschließlich im Pensionspferdestall C und F auf dem Hof des Gesellschafters C gehalten und dort ausgebildet. Eine räumliche Verbindung zu der gepachteten Grünfläche und damit zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Klägerin bestünde also nicht. Die Entfernung der Grünfläche zum Wohnhaus des Gesellschafters S in M betrage 7,9 km und zur Hofstelle des Gesellschafters C in E 13,8 km. Finanziell erfordere die Tätigkeit der Bodenbewirtschaftung nur geringe Mittel (Zahlung von Pacht und eventuelle Bewirtschaftung durch Lohnunternehmer). Eigene Maschinen zur Bodenbewirtschaftung seien bei der Klägerin nicht vorhanden. Auch organisatorisch sei die Bewirtschaftung der Grünfläche ohne größeren Aufwand möglich. Demgegenüber sei der Handel mit Pferden mit einem hohen Organisations-, Arbeits- und Zeitaufwand sowie mit einem großen finanziellen Risiko verbunden. Das Halten und die Ausbildung der Pferde, die als Jungpferde erworben und nach intensiver Ausbildung mit erheblicher Wertsteigerung weiter veräußert werden sollten, sei vollständig in die Hände von Spezialisten gegeben worden. Durch die Einbringung des Einzelunternehmens des Gesellschafters S in den Betrieb der Klägerin unter Beteiligung der Gesellschafter C (Inhaber eines Pensionspferdestalles) und F (ausgebildeter Reitlehrer) seien insofern Kompetenzen gebündelt und eine Risikostreuung vorgenommen worden. Nach dem Gesamtbild der betrieblichen Verhältnisse sei die Bodenbewirtschaftung durch Pachtung des Grünlands in der Gemarkung E lediglich vorgeschoben und ausschließlich mit dem Ziel betrieben worden, um den gewerblichen Pferdehandel als land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erscheinen zu lassen sowie die Vergünstigung der Durchschnittsgewinnermittlung nach § 13a EStG in Anspruch zu nehmen.

Für den als gewerblichen Pferdehandel eingestuften Betrieb der Klägerin ermittelte die Betriebsprüfung einen einheitlich und gesondert festzustellenden Gewinn für das Jahr 2008 i.H. von 121.439,- EUR und für das Jahr 2009 i.H. von 24.247,68 EUR. Hinsichtlich der Gewinnermittlung sowie der weiteren Feststellungen der Betriebsprüfung wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 31.05.2011 verwiesen.

12

Der Beklagte übernahm die Feststellungen des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung N. Er erließ am 02.08.2011 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008 sowie einen erstmaligen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der

13

Mit Schreiben vom 04.08.2011 – Eingang beim Beklagten am 05.08.2011 – legte die Klägerin 14  
Einsprüche gegen die Feststellungsbescheide ein. Zur Begründung trug die Klägerin vor,  
durch die Pacht der Grünfläche sei ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb entstanden. Die  
Pacht der Fläche habe über den gesamten Prüfungszeitraum Bestand gehabt. Gleichzeitig  
seien insgesamt drei Pferde gehalten und ausgebildet worden. Da die Pferde während der  
Ausbildung jeweils über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr im Betrieb verblieben seien,  
handele es sich nicht um einen gewerblichen Pferdehandel, sondern um eine land- und  
forstwirtschaftliche Tierhaltung. Die gesetzlichen Vorgaben zum Verhältnis von Tierbestand  
und Nutzfläche seien eingehalten worden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Das von der  
Betriebsprüfung vorgetragene Argument, die Tätigkeit der Bodenbewirtschaftung erfordere  
nur geringe Mittel und der Handel mit Pferden beinhalte dagegen ein erhebliches  
wirtschaftliches Risiko, führe nicht zu einer Umqualifikation der landwirtschaftlichen Tätigkeit.  
Schließlich habe auch ein räumlicher Zusammenhang zwischen der Grünfläche und den auf  
dem Hof des Gesellschafters C untergestellten Pferden bestanden. In der Rechtsprechung  
des Bundesfinanzhofes sei anerkannt, dass ein solcher räumlicher Zusammenhang im  
Einzelfall auch dann noch bestehen könne, wenn weitaus größere Entfernungen zwischen  
Hofstellen und landwirtschaftlichen Flächen (über 40 km) als im Streitfall lägen. In diesem  
Zusammenhang sei auch die Regelung des § 51a Bewertungsgesetz (BewG) zu beachten,  
die für die Gründung einer Tierkooperation mehrerer Landwirte eine Grenze von 40 km  
zwischen Produktionsstätte und den einzelnen Betrieben der Mitglieder enthalte. Diese  
Grenze könne für die Beantwortung der Frage nach einer räumlichen Einheit von einzelnen  
Betriebsteilen argumentativ herangezogen werden.

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 29.06.2012 als 15  
unbegründet zurück. Die Einkünfte aus den Pferdehandelsgeschäften stellten solche aus  
Gewerbebetrieb dar. Der Gewerbebetrieb sei durch den Gesellschafter S in dessen  
Einzelunternehmen begründet und nach der Einbringung von der Klägerin fortgeführt worden.  
Die Pferdehandelsgeschäfte seien nicht der gepachteten Grünfläche zuzuordnen. Eine  
wirtschaftliche Verbindung zwischen der Fläche und dem Betrieb des Pferdehandels liege  
nicht vor. Betrieb i.S. des § 13 EStG sei in Anlehnung an das Bewertungsgesetz (BewG) die  
wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 33 Abs. 1 BewG).  
Der Umfang der wirtschaftlichen Einheit sei gemäß § 2 Abs. 1 S. 3 u. 4 BewG nach der  
Verkehrsanschauung zu bestimmen, wobei örtliche Gewohnheit, tatsächliche Übung und die  
Zweckbestimmung sowie wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen  
Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen seien. Insofern habe eine Gesamtwürdigung der  
wirtschaftlichen Verhältnisse zu erfolgen (Verweis auf BFH, Urteil v. 19.07.2011, IV R 10/09,  
juris). Eine solche Gesamtwürdigung der betrieblichen Verhältnisse führe im Streitfall nicht zu  
der Annahme eines einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Darüber hinaus  
handele es sich bei dem Pferdehandel auch nicht um eine ihrem Wesen nach  
landwirtschaftliche Tätigkeit.

Die Klägerin hat am 11.07.2012 die vorliegende Klage erhoben. 16

Die Klägerin ist der Ansicht, dass sie mit der Zucht und Haltung von Pferden land- und 17  
forstwirtschaftliche Einkünfte erziele. In dem Betrieb würden durchschnittlich zwei Pferde im  
Alter von einem bis zu vier Jahren gehalten. Die Pferde würden als Jungtiere zugekauft und  
über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr im Betrieb ausgebildet. In ständiger  
Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes sei anerkannt, dass der Zukauf, die Ausbildung und  
der Weiterverkauf von Reitpferden als landwirtschaftliche Tierhaltung einzuordnen sei, wenn

die Haltedauer der Tiere über einem Jahr liege. Die spätere Verwendung und die Wertigkeit der Pferde seien in diesem Zusammenhang unbeachtlich. Die von ihr – der Klägerin – gepachtete Fläche mit einer Gesamtgröße von 21.604 qm gewährleiste auch eine ausreichende Futtergrundlage für die gehaltenen Pferde. Die in § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG i.V. mit § 51 BewG enthaltenen Vieheinheits-Grenzen seien in den Streitjahren deutlich unterschritten worden. Für den Streitfall trägt die Klägerin ferner vor, dass die Grünfläche der Heugewinnung diene, zweimal pro Jahr gemäht werde und das dabei anfallende Heu auf dem Hof des Gesellschafters C Verwendung finde. Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung lägen aber auch bei einem Betrieb, der die gesamten Erzeugnisse seiner selbst bewirtschafteten Flächen fremd vermarkte und sodann das Futter für seine eigenen Tiere wieder zukaufte, noch land- und forstwirtschaftliche Einkünfte vor.

Im Übrigen gehörten Viehhaltung und Bodenbewirtschaftung als einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb zusammen. Es gäbe viele Betriebe, die Viehhaltung auf gepachteten Flächen durchführten und gleichzeitig auch gepachtete Ställe hätten. 18

Die von dem Beklagten zitierte Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 19.07.2011 (IV R 10/09) sei auf den Streitfall nicht übertragbar. Das Urteil sei zu dem Sachverhalt ergangen, ob bei einer Entfernung zwischen der Hofstelle und weiteren Grundstücken von über 80 km noch ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegen könne. Im hiesigen Fall läge die Entfernung zwischen den Ställen, in denen die Reitpferde untergestellt seien, und der bewirtschafteten Grünfläche aber wesentlich unter dieser Entfernungsgrenze. 19

Schließlich lägen auch die Voraussetzung des § 13a EStG für eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in den Streitjahren vor. Die selbstbewirtschaftete Fläche liege deutlich unter 20 Hektar und die Tierbestände lägen deutlich unter 50 Vieheinheiten. 20

Die Klägerin beantragt, 21

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 29.06.2012 und Abänderung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 02.08.2011 die Einkünfte aus der Zucht und Haltung von Pferden für die Jahre 2008 und 2009 als solche aus Land- und Forstwirtschaft zu qualifizieren und den Gewinn mit jeweils 0,- EUR festzustellen. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Im Rahmen der Gegenäußerung wiederholt der Beklagte seinen bereits in der Einspruchsentscheidung vertretenen Standpunkt. Nach der Verkehrsanschauung sei nicht davon auszugehen, dass es sich bei dem Pferdehandel und der gepachteten Wiese um einen einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handele. 25

Der erkennende Senat hat am 13.01.2015 mündlich in der Sache verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. Hinsichtlich des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen. 26

**Entscheidungsgründe:** 27

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 28

29

I. Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2008 und 2009 vom 02.08.2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 29.06.2012 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO).

1. Die Klägerin betreibt mit dem Zukauf, der Ausbildung und dem Verkauf von Reitpferden (Pferdeveredelung und Pferdehandel) einen eigenständigen gewerblichen Betrieb, und zwar überwiegend als Auftraggeberin einer sog. Pensionstierhaltung, d.h. unter Nutzung fremder Betriebsressourcen. Das von der Klägerin gepachtete Grünland stellt ebenfalls einen selbständigen Betrieb dar, der dem Bereich der Landwirtschaft (Bodenbewirtschaftung) zuzuordnen ist. Zwischen beiden Betrieben besteht keine organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Verflechtung, die es rechtfertigen würde, insgesamt von einem einheitlichen Betrieb auszugehen. Demzufolge hat der Beklagte die auf die Pferdeveredelung und den Pferdehandel entfallenden Gewinne zu Recht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) qualifiziert und nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) zugeordnet, mit der Folge, dass insofern eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) ausscheidet. 30

a. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören neben den Einkünften aus dem Betrieb der Bodenbewirtschaftung (Urproduktion) auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung, wenn die Tierbestände bestimmte in § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG angegebene Grenzen nicht übersteigen, mithin die regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche bei typisierender Betrachtung – gemessen am gesetzlichen Flächenschlüssel – eine ausreichende Ernährungsgrundlage für die Tiere bildet. Sind die Grenzen überschritten, so sind die Tierzucht oder die Tierhaltung gewerblich. Zu landwirtschaftlichen Einkünften aus Tierzucht oder Tierhaltung kann es deshalb nur kommen, wenn die Tiere zu einem einheitlichen landwirtschaftlichen Betrieb mit entsprechender Bodenproduktion gehören. Eine von der Bodenbewirtschaftung gelöste Tierzucht oder Tierhaltung ist dagegen stets als Gewerbebetrieb zu behandeln (vgl. BFH, Urteile v. 16.11.1978, IV R 191/74, juris; v. 10.04.1997, IV R 48/96, juris; v. 31.03.2004, I R 71/03, juris; *Kulosa* in Schmidt, EStG<sup>33</sup>, § 13 EStG Rz. 18 ff.; *Felsmann*, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A 31 ff.; *Stalbold* in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kapitel 6 Rz. 1 ff., 11; *Paul* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 13 EStG Rz. 77 ff.). 31

Im Streitfall unterhält die Klägerin zwei betriebliche Einheiten, nämlich zum einen die Pferdeveredelung und den Pferdehandel (vorrangig ausgeübt im fremden Betrieb des Gesellschafters C) sowie zum anderen die Bodenbewirtschaftung auf von ihr gepachtetem Grünland. Ihr Begehren, die Gewinne aus der Pferdeveredelung und dem Pferdehandel den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen und nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, setzt zwingend voraus, dass beide Tätigkeiten einen zusammengehörigen landwirtschaftlichen Betrieb bilden. 32

b. Was als (einheitlicher) Betrieb i.S. des § 13 EStG zu verstehen ist, regelt die Vorschrift nicht ausdrücklich. Die Rechtsprechung greift insofern auf das Bewertungsgesetz zurück, wonach Betrieb der Land- und Forstwirtschaft die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist (§ 33 Abs. 1 BewG). Der Umfang einer wirtschaftlichen Einheit ist nach der Verkehrsanschauung zu bestimmen, wobei örtliche Gewohnheit, tatsächliche Übung sowie die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen sind (§ 2 Abs. 1 S. 3 u. 4 BewG). Die Frage, was noch zu einem einheitlichen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehört, ist insofern auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung der 33

betrieblichen Verhältnisse im Einzelfall zu beantworten. Entscheidend ist dabei insbesondere, ob zwischen den einzelnen Betriebseinheiten ein organisatorischer, wirtschaftlicher oder finanzieller Zusammenhang besteht und ob es sich um gleichartige oder ungleichartige Betätigungen handelt. Anknüpfend an die Betriebswirtschaftslehre und unter Einbeziehung selbstbewirtschafteter Pachtflächen hat die Rechtsprechung den Begriff des Betriebes einkommensteuerrechtlich ferner als eine auf die Erreichung eines arbeits- und produktionstechnischen Zwecks gerichtete organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit definiert (vgl. insgesamt BFH, Urteile v. 16.11.1978, IV R 191/74, juris; v. 27.10.1983, IV R 217/81, juris; v. 13.10.1988, IV R 136/85, juris; v. 10.04.1997, IV R 48/96, juris; v. 29.03.2001, IV R 62/99, juris; v. 19.07.2011, IV R 10/09, juris).

c. Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall geht der erkennende Senat davon aus, dass zwischen der Pferdeveredelung und dem Pferdehandel einerseits sowie der gepachteten Grünfläche (Bodenbewirtschaftung) andererseits kein organisatorischer, sachlicher, personeller, wirtschaftlicher oder finanzieller Zusammenhang derart besteht, dass von einem einheitlichen landwirtschaftlichen Betrieb auszugehen wäre. Dafür sind folgende Erwägungen ausschlaggebend: 34

(1) Beide Betriebe verfügen zunächst über einen selbständigen Inhalt sowie eine eigene Struktur und sind damit im Grundsatz jeweils auch ohne den Anderen lebensfähig. 35

Die Tierhaltung wird vollständig auf dem landwirtschaftlichen Betrieb (Gestüt) des Gesellschafters C unter Einbeziehungen der dort vorhandenen betrieblichen Ressourcen ausgeübt. Die Pferde sind dort untergebracht und werden dort komplett versorgt, d.h. ernährt, gepflegt und ausgebildet. Die Klägerin ist zwar Eigentümerin der Pferde, verfügt jedoch selbst weder über die zur Tierhaltung notwendigen betrieblichen Grundlagen (Stallungen, Reitanlagen, landwirtschaftliches Inventar etc.) noch über die für eine Pferdeveredelung (Ausbildung) und einen Pferdehandel (Branchenkontakte) entsprechenden personellen Ressourcen. Insofern ist sie auf die Leistungen (Beiträge) ihrer Gesellschafter angewiesen. Dieser Sachverhalt ist mit der sog. Lohntierhaltung vergleichbar, bei der die Haltung von Tieren auf der Basis schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen in dritte Hände gelegt wird. Grundlage der Tierhaltung im Streitfall sind zwar keine gesonderten schuldrechtlichen, sondern gesellschaftsrechtliche Beziehungen. Entscheidend ist aber, dass die Tierhaltung in beiden Fällen nicht unmittelbar vom Eigentümer der Tiere, sondern von einer anderen Person und in einem fremden Betrieb ausgeübt wird. Es liegt mithin ein Fall der sog. Pensionstierhaltung vor. Für diese Art der Betätigung ist allgemein anerkannt, dass es sich um einen autarken Betrieb handelt, der beim Pensionsgeber Bestandteil eines landwirtschaftlichen Betriebes sein kann und beim Pensionsnehmer (Eigentümer) typischerweise zu gewerblichen Einkünften führt (vgl. *Stalbold* in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kapitel 6 Rz. 21). 36

Auch das von der Klägerin gepachtete Grünland mit einer Fläche von ca. 2 Hektar stellt für sich betrachtet potentiell einen eigenständigen Betrieb in Form der Bodenbewirtschaftung dar. Denn das Bestehen eines solchen typischerweise landwirtschaftlichen Betriebs erfordert weder einen vollen landwirtschaftlichen Besatz (Betriebsgebäude, Maschinen, Inventar) noch eine Hofstelle und wird bei einer selbstbewirtschafteten Fläche ab einer Größe von 3.000 qm typisierend vermutet (vgl. *Kulosa* in Schmidt, EStG<sup>33</sup>, § 13 EStG Rz. 4 m.w.N.). 37

Beide Betriebe sind nach der Verkehrsanschauung weder tätigkeitsspezifisch noch organisatorisch und auch wirtschaftlich nicht in einem solchen Maß voneinander abhängig, dass sie ohne die jeweils andere Betriebseinheit nicht existieren könnten. Sie sind vielmehr 38

objektiv selbständig und bedingen sich gegenseitig nicht. Gerade die Pensionstierhaltung zeichnet sich ihrem Wesen und ihrem Charakter nach durch Unabhängigkeit aus. Der aufnehmende Pensionsbetrieb verfügt in betriebswirtschaftlicher, organisationsrechtlicher, arbeitswirtschaftlicher und personeller Hinsicht in der Regel über eine funktionsfähige Struktur und ist damit selbständig. Umgekehrt ist aber auch die landwirtschaftliche Bodenbewirtschaftung nicht generell auf eine Tierhaltung angewiesen, um überhaupt daseinsfähig zu sein. Ob sie im Einzelfall rentabel betrieben werden kann, ist eine der potentiellen Eigenständigkeit nachgeordnete Frage.

(2) Ferner stellt sich die Betätigung der Klägerin im Streitfall für den erkennenden Senat schon aus systematischen Gesichtspunkten nicht als wirtschaftliche Einheit dar. 39

Die Pensionstierhaltung ist eine besondere Bewirtschaftungsform. Sie zeichnet sich dadurch aus, dass die Tierhaltung ausschließlich, jedenfalls aber ganz überwiegend unter Einbeziehung und Nutzung fremder Betriebsgrundlagen erfolgt. Regelmäßig wird die komplette Haltung der Tiere – und damit auch deren Ernährung – in die Hände des Pensionsbetriebs gegeben, d.h. entweder verfügt der die Tiere aufnehmende Betrieb selbst über landwirtschaftliche Flächen und damit über die notwendigen Futtergrundlagen für die Tierhaltung oder er befriedigt seinen Bedarf durch einen Zukauf von Futtermitteln. Dass daneben auch der Eigentümer der Tiere und Pensionsnehmer eine landwirtschaftliche Bodenbewirtschaftung betreibt, um insofern selbst für eine ausreichende Futtergrundlage für die in Pensionshaltung gegebenen Tiere zu sorgen, ist bei struktureller und wirtschaftlicher Betrachtung weder zwingend erforderlich noch entspricht es den üblichen Gepflogenheiten. Vor diesem Hintergrund scheidet ein etwaiger Zusammenhang der beiden Betriebseinheiten im Streitfall schon an dem grundlegenden Umstand, dass die Pferdehaltung in Form der Pensionstierhaltung ihrem Wesen und Charakter nach auf Nutzung fremder Ressourcen ausgerichtet ist und demzufolge prinzipiell keiner eigenen Bodenbewirtschaftung durch die Klägerin als Pensionsnehmerin bedarf. Die eigentliche bodenwirtschaftliche Grundlage der Pferdehaltung bilden die vom Pensionsgeber (Gestüt C) selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen, nicht aber etwaige durch die Klägerin als Eigentümerin der Tiere in räumlicher Entfernung zum Pensionsbetrieb hinzu gepachtete Flächen (vgl. auch BFH, Urteil v. 14.04.1988, IV R 40/86, juris: „Nach den bewertungsrechtlichen Maßstäben kann Vieh, das zur Aufzucht oder Haltung in fremde Betriebe gegeben wird, nicht dem Aufzüchter, sondern nur dem Eigentümer zugerechnet werden (...). Das ändert aber nichts daran, dass auch die fremden Tiere beim Pensionshalter und Aufzüchter wegen des Veredelungscharakters für die Frage der Erfüllung der flächenmäßigen Voraussetzungen in der Regel als dessen Tierhaltung i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG anzusehen sind.“; s.a. *Paul* in *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 13 EStG Rz. 78). 40

Verfügt der Eigentümer und zugleich Auftraggeber einer Pensionstierhaltung nicht selbst über einen gewachsenen landwirtschaftlichen Betrieb, sondern pachtet er in räumlicher Entfernung zum Pensionsbetrieb belegene Flächen hinzu, so spricht dies nach Ansicht des Gerichts aufgrund des Charakters der Lohn- bzw. Pensionstierhaltung als Form der Fremdbewirtschaftung prima facie dafür, dass insoweit selbständige Betriebe vorliegen und dass die Pensionstierhaltung in Bezug auf den Eigentümer regelmäßig als Gewerbebetrieb einzuordnen ist (ähnlich: *Hiller* in *Lademann*, Kommentar zum EStG, § 13 EStG Rz. 25; *Schnitter* in *Schwarz*, Einkommensteuergesetz, § 13 EStG Rz. 108; *Stalbold* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kapitel 6 Rz. 21). 41

(3) Auch unter Berücksichtigung teleologischer Aspekte betreibt die Klägerin im Streitfall keinen einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. 42

Die Vorschriften über die Tierzucht und die Tierhaltung in § 51 BewG sowie § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG definieren den landwirtschaftlichen Betrieb bzw. das Erzielen landwirtschaftlicher Einkünfte typisierend über den Zusammenhang (ein bestimmtes Verhältnis) zwischen Tierbeständen (Vieheinheiten) und landwirtschaftlichen Flächen. Sie enthalten damit eine agrarpolitisch begründete nicht widerlegbare gesetzliche Fiktion. Zwar hat der Gesetzgeber dabei aus Vereinfachungsgründen nicht auf die tatsächliche Nutzung der landwirtschaftlichen Flächen zur Futtergewinnung, sondern lediglich auf das Vorhandensein einer potentiell ausreichenden Futtergrundlage abgestellt. Diese hypothetische Sichtweise ändert aber nichts an dem Umstand, dass das für die Landwirtschaft charakteristische Kriterium der Bodenbewirtschaftung weiterhin im Vordergrund sowohl der bewertungsrechtlichen als auch der einkommensteuerlichen Tatbestände steht (vgl. BFH, Urteile v. 16.11.1978, IV R 191/74; v. 29.06.1988, X R 33/82, juris; s.a. BT/Drucks IV/1488, S. 45 ff. zu § 39 BewG a.F. und BT/Drucks IV/3568, S. 6 zu § 13 EStG). Daher kann die Beurteilung, ob Tierzucht und Tierhaltung gewerblich oder wegen ausreichender Verpflechtung zur Bodenproduktion landwirtschaftlich sind, ausschließlich aus der Sicht der Bodenproduktion und nicht aus der Sicht der Tierproduktion bzw. Tierhaltung vorgenommen werden. Es kommt also grundsätzlich darauf an, welcher Nutzen der Bodenproduktion durch die Tierzucht oder Tierhaltung entsteht, und nicht umgekehrt (zutreffend: *Stalbold* in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kapitel 6 Rz. 11).

Angesichts der besonderen Bewirtschaftungsart der Pensionstierhaltung (Haltung der Tiere in einem fremden Betrieb) ist im Streitfall jedenfalls nicht ersichtlich, welche Bedeutung die Tierbestände überhaupt für die von der Klägerin gepachtete Grünfläche haben könnten. Ein wie auch immer gearteter Nutzen der Pferdehaltung für die klägerische Bodenbewirtschaftung ist nicht erkennbar. Das wird auch durch die zeitliche Reihenfolge der Tätigkeitsaufnahme belegt. Der Gesellschafter S hat im Rahmen seines Einzelbetriebs, der von der Klägerin nach deren Gründung fortgeführt wurde, zunächst die Pferdehaltung aufgenommen (Erwerb des ersten Pferdes „T“ im Juni 2007), bevor dann später die Grünfläche gepachtet worden ist (mündlicher Pachtvertrag vom 01.10.2007).

(4) Der Senat hat aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens auch nicht die Überzeugung gewinnen können, dass zwischen dem von der Klägerin gepachteten Grünland und der Pferdehaltung eine konkrete sachliche Verpflechtung besteht, die die Annahme einer betrieblichen Einheit zu rechtfertigen in der Lage wäre.

Alleine der Umstand, dass die Pferdehaltung und die Bodenbewirtschaftung unter der (einheitlichen) Leitung der Klägerin stehen, begründet für sich betrachtet keine ausreichende sachliche Verpflechtung (vgl. *Nacke* in Blümich, EStG/KStG/GewStG Kommentar, § 13 EStG Rz. 60a).

Ein darüber hinausgehender sachlicher Zusammenhang (etwa in Form der gegenseitigen Nutzung von Ressourcen oder in Gestalt eines Leistungsaustausches) besteht nicht. Die von der Klägerin gehaltenen Pferde sind ausschließlich im Pensionspferdestall des Gesellschafters C untergebracht. Sie werden dort ausgebildet und intensiv betreut. Dagegen kommen die Tiere mit der gepachteten Grünfläche nicht in Berührung. Als Weidefläche ist das Grünland aufgrund der örtlichen Gegebenheiten schon gar nicht geeignet. Aufgrund der Eingrenzung mit einem Stacheldrahtzaun bestünde für die Pferde ein erhöhtes Verletzungsrisiko. Im Falle einer Verletzung liefe die Klägerin Gefahr, insofern den Versicherungsschutz für die Pferde zu verlieren. Im Übrigen wäre der Aufwand, die Pferde (täglich oder mehrmals wöchentlich) zum Weiden auf die gepachtete Fläche und später wieder zur Ausbildung bzw. Haltung zum Gestüt des Gesellschafters C zu bringen, aus der

Sicht des Gerichts organisatorisch und wirtschaftlich kaum tragbar. Vor diesem Hintergrund erscheint der Vortrag der Klägerin, die Motivation für die Pacht habe ursprünglich darin gelegen, die Grünfläche als Weideland zu nutzen und den Pferden Auslauf zu verschaffen, wenig glaubhaft. Jedenfalls ist zwischen den Beteiligten aber unstrittig, dass derartige Pläne der Klägerin tatsächlich nicht verwirklicht worden sind.

Die Klägerin hat auch nicht nachgewiesen, dass das von ihr gepachtete Grünland tatsächlich als Futtergrundlage ihrer eigenen Pferde dient und insofern eine produktmäßige Verknüpfung zwischen den landwirtschaftlichen Flächen und der Pferdehaltung besteht. Zunächst ist festzustellen, dass die Klägerin im steuerlichen Verwaltungsverfahren (einschließlich des Betriebsprüfungsverfahrens) keine Angaben bzw. Nachweise zur Art und Weise der Bewirtschaftung der Grünfläche gemacht hat (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 31.05.2011, Tz. 2.3.2.1). Auch im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren hat die Klägerin nicht zu einer etwaigen tatsächlichen Nutzung des Grünlandes als Futtergrundlage vorgetragen. Erst im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens (mit Schreiben vom 11.12.2014 im Anschluss an die gerichtliche Aufklärungsanordnung vom 27.11.2014) hat die Klägerin behauptet, die von ihr gepachtete Wiese würde zweimal pro Jahr gemäht und das dabei gewonnenen Heu (ca. 30 bis 35 Ballen) würde an ihre Pferde verfüttert. Diesen Vortrag hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung so aber nicht aufrecht erhalten, sondern ausgeführt, dass das Heu zum Hof des Gesellschafters C verbracht, dort zusammen mit von dessen Weideflächen gewonnenem sowie zugekauftem Heu an zentraler Stelle gesammelt und später im Betrieb verwendet wird („zum Einsatz gekommen ist“). Damit aber ist zur Überzeugung des Gerichts nicht hinreichend nachgewiesen, dass das von der Klägerin gepachtete Grünland tatsächlich als Futtergrundlage gerade für ihre Pferde dient. Denn auf dem Gestüt des Gesellschafters C befindet sich eine Vielzahl von Pferden; ferner dürften die Verwendungsmöglichkeiten breit gefächert sein (Einstreu, Futter etc.). Angesichts dessen braucht das Gericht den Zweifeln, ob etwaiges vom Grünland der Klägerin stammendes Heu überhaupt als Futtergrundlage für die hochwertigen Dressurpferde geeignet ist, nicht weiter nachgehen. Die bei der regionalen Landwirtschaftskammer eingeholten Informationen, entsprechende Sportpferde würden nur mit speziell aufbereitetem (zugekauften) Futter versorgt, sprechen jedenfalls dagegen.

(5) Eine arbeitswirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Pferdehaltung einerseits und der Bodenbewirtschaftung andererseits ist im Streitfall ebenfalls nicht erkennbar. Die Klägerin selbst verfügt weder über eigenes Personal noch über eigene Bewirtschaftungsmittel. Sie hat sowohl die Pferdehaltung als auch die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen in fremde Hände gelegt und ist insofern auf die Beiträge ihrer Gesellschafter oder die (potentielle) Hinzuziehung von Subunternehmern angewiesen.

(6) Auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten besteht zwischen der gepachteten Grünfläche und der Pferdehaltung kein hinreichender Zusammenhang. Aus der Sicht des Gerichts bestehen jedenfalls Zweifel, ob die Nutzung des Grünlandes als Futtergrundlage für die klägerischen Pferde tatsächlich rentabel ist. Die Klägerin zahlt jährlich eine Pacht von 800,- EUR. Hinzu kommt der Aufwand für die konkrete Bewirtschaftung der Grünfläche (vgl. alleine die diversen Ernteschritte: Mähen, Wenden, Pressen, Abfahren etc.). Der Umstand, dass die Bewirtschaftung nach klägerischen Angaben über den Betrieb des Gesellschafters C erfolgt (Gesellschafterbeitrag), bedeutet dem Grunde nach nicht, dass insofern kein Aufwand entsteht. Gerade mit Blick auf die räumliche Entfernung zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb des Gesellschafters C und der Pachtfläche erscheint die Rentabilität der Bodenbewirtschaftung fraglich. Auch der Umstand, dass von der Klägerin durchschnittlich lediglich zwei Pferde pro Jahr gehalten werden, lässt Zweifel daran aufkommen, ob die Bereitstellung einer eigenen Futtergrundlage für die Tiere aus ökonomischer Sicht effektiv ist.

Denn der Futterbedarf der klägerischen Pferde ließe sich mit hoher Wahrscheinlichkeit wirtschaftlich ebenso sinnvoll auch durch Zukäufe von dritter Seite befriedigen (nach Auskunft der regionalen Landwirtschaftskammer betragen die durchschnittlichen Heukosten pro Jahr und Pferd zwischen 500,- und 1.200,- EUR). Jedenfalls hat die Klägerin weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im finanzgerichtlichen Verfahren hinreichend konkrete Angaben zur Frage der Wirtschaftlichkeit der Bodennutzung gemacht (etwa in Form einer Rentabilitätsberechnung etc.). Sie hat damit den Nachweis einer ökonomisch planmäßigen Verbindung zwischen Pferdehaltung und Bodennutzung nicht erbracht.

(7) Die – aus der Sicht der Klägerin geringe – räumliche Entfernung zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb des Gesellschafters C (Ort an dem die klägerischen Pferde untergebracht sind und ausgebildet werden) sowie dem von der Klägerin gepachteten Grünland (Wegstrecke ca. 13 km) vermag nach Ansicht des erkennenden Senats für sich genommen keinen ausreichenden Zusammenhang zwischen den Betriebseinheiten Pferdehaltung und Bodenbewirtschaftung zu begründen. Die Rechtsprechung sieht in der räumlichen Entfernung eines von mehreren Kriterien, die bei der Beantwortung der Frage, ob mehrere Betriebe oder ein einheitlicher Betrieb vorliegen, zu berücksichtigen sind. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.10.1983 in einem Fall der Teilbetriebsverlegung entschieden, dass bei einer Entfernung von 10 km zwischen dem alten und dem neuen Betrieb nicht mehr von einer wirtschaftlichen Einheit auszugehen sei (IV R 217/81). In seiner Entscheidung vom 10.04.1997 hat er ausgeführt, dass der strukturelle Wandel der Landwirtschaft, die nicht mehr vom Leitbild des arrondierten Hofes geprägt sei, es im Einzelfall auch denkbar erscheinen lasse, dass über 10 km oder 40 km hinausgehende Entfernungen das Gesamtbild eines einheitlichen Betriebs nicht hindern würden (IV R 48/96). Schließlich hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.07.2011 ausgeführt, im Regelfall sei jedenfalls davon auszugehen, dass ein Grundstück, welches mehr als 100 km von der Hofstelle eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entfernt liege, diesem Betrieb weder als notwendiges noch als gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden könne (IV R 10/09). In allen Entscheidungen hat der Bundesfinanzhof stets betont, dass es für die Beurteilung der Zusammengehörigkeit von Betriebseinheiten maßgeblich auf die Umstände des Einzelfalles ankomme. Von der Festlegung einer konkreten Mindest- oder Höchstgrenze hat die Rechtsprechung daher ausdrücklich abgesehen. Die entsprechende Anwendung der in § 51a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BewG geregelten Grenze von 40 km im Ertragssteuerrecht hat sie mehrfach verneint. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung kontinuierlich klargestellt, dass das Kriterium der räumlichen Entfernung nicht isoliert zu betrachten, sondern im Kontext einer Gesamtwürdigung aller Umstände des jeweiligen Sachverhaltes zu berücksichtigen sei. Ihm komme umso weniger Gewicht zu, je intensiver der Leistungsaustausch zwischen den Betrieben und deren organisatorische und sachliche Verzahnung seien. Umgekehrt würden mit zunehmender Entfernung die Anforderungen an die Intensität der Verknüpfung der Betriebseinheiten steigen (vgl. exemplarisch BFH, Urteil v. 19.07.2011, IV R 10/09, juris).

51

Da das Gericht – wie dargestellt – im Streitfall weder bei abstrakter noch bei konkreter Betrachtungsweise überhaupt einen sachlichen, personellen, organisatorischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Pferdehaltung und der Bodenbewirtschaftung der Klägerin feststellen kann, kommt es auf die räumliche Entfernung der beiden Betriebseinheiten zueinander schon gar nicht an.

52

(8) Schließlich geht der erkennende Senat davon aus, dass es sich bei der vorliegend ausgeübten (Pensions-)Pferdehaltung einerseits sowie der Bodenbewirtschaftung andererseits sowohl ihrem Wesen, ihrer Struktur als auch ihrer wirtschaftlichen Bedeutung nach um höchst ungleichartige Tätigkeiten handelt. Die Pferdehaltung (insbesondere die

53

Ausbildung der Pferde zu Dressurpferden) und der Pferdehandel sind sehr arbeits-, zeit- und kostenintensiv. Die Tätigkeit erfordert ein beträchtliches Maß an landwirtschaftlicher Grundausstattung (Stallungen, Reitanlagen etc.) sowie umfangreiche Kompetenzen. Mit ihr gehen ein erhebliches finanzielles Engagement und ein merkliches wirtschaftliches Risiko einher. Im Vergleich dazu ist die reine Bewirtschaftung einer Grünfläche von 20 Hektar in der Regel im Nebenerwerb möglich. Der finanzielle Aufwand und das wirtschaftliche Risiko im Kontext mit dieser Tätigkeit sind minimal.

d. Das Gericht weicht mit den vorstehenden Erwägungen nicht von der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ab, wonach die Ausbildung von (angekauften) Pferden zu Renn- und Turnierpferden unabhängig vom Alter und Ausbildungsstand sowie von einem späteren Weiterverkauf der Tiere an Dritte (selbst zu außerlandwirtschaftlichen Zwecken) grundsätzlich dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen ist, wenn nur der Betrieb seiner Größe nach eine ausreichende Futtergrundlage bietet und die Pferde nicht nur ganz kurzfristig dort verbleiben (vgl. dazu Urteile v. 16.11.1978, IV R 191/74, juris; v. 31.03.2004, I R 71/03, juris; v. 17.12.2008, IV R 34/06, juris). Denn zum einen ist diese Rechtsprechung jeweils zu typischen landwirtschaftlichen Betrieben mit komplettem Besatz (Hofstelle bzw. Wohngebäude, Betriebsgebäude, Stallungen, Inventar und Nutzflächen) ergangen. Sie hatte gerade nicht die atypische Konstruktion eines reinen Pensions- oder Lohnbetriebs mit in räumlicher Entfernung gepachteten Weideflächen durch den Pensionsnehmer zum Gegenstand. Zum anderen hat der Bundesfinanzhof in den genannten Entscheidungen zwar mehrfach klargestellt, dass das Vorhandensein einer ausreichenden Futtergrundlage gerade nicht bedeutet, dass der landwirtschaftliche Ertrag tatsächlich für die Ernährung der dort gehaltenen Tiere verwendet werden muss. Vielmehr setzen die Tatbestände der Tierzucht und der Tierhaltung lediglich voraus, dass ein im Wege der gesetzlichen Typisierung festgelegtes Verhältnis zwischen dem Tierbestand und der Größe der landwirtschaftlichen Fläche nicht überschritten wird. Daraus folgt nach Ansicht des erkennenden Senats jedoch nicht, dass zur Beantwortung der Frage, ob im Einzelfall überhaupt ein einheitlicher Betrieb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, nicht trotzdem auf konkrete sachliche Verflechtungen (u.a. auch auf den Aspekt der tatsächlichen Fütterung von Tieren mit eigenen Erzeugnissen) abgestellt werden darf. Denn die Frage nach der einheitlichen Betriebseigenschaft ist der tatbestandlichen Anwendung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG (Einkünftequalifikation) insofern dogmatisch zwingend vorgeschaltet. Folgerichtig hat der Bundesfinanzhof in einer der Entscheidungen selbst ausgeführt, dass „etwas anderes gelten mag, wenn die Tierhaltung keinerlei Bezug zur Fläche des Betriebs aufweist“ (vgl. BFH, Urteil v. 31.03.2004, I R 71/03, juris, unter Verweis auf das Urteil des FG Schleswig-Holstein v. 18.09.1986, III 150/83, EFG 1987, 117).

54

2. Der Senat vertritt zudem hilfsweise die Ansicht, dass selbst im Falle der Annahme eines einheitlichen Betriebes insgesamt von einer gewerblichen Betätigung der Klägerin auszugehen wäre. Denn der Schwerpunkt der Tätigkeit liegt ganz überwiegend auf der Pensionstierhaltung und damit im gewerblichen Bereich (§ 15 EStG). Die Pferdeveredelung und der Pferdehandel sind sowohl für das tatsächliche als auch das wirtschaftliche Handeln der Klägerin prägend. Einkünfte erzielt die Klägerin ausschließlich durch den Einkauf, die Ausbildung und den Verkauf der Pferde, nicht dagegen mit der quasi beiläufig ausgeübten Bodenbewirtschaftung. Die Tätigkeit der Klägerin ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auch insofern typischerweise gewerblich geprägt, als sie auf einem Zusammenschluss von sachlichen Ressourcen (Nutzung der Stallungen, der Reitanlagen, der Betriebsgebäude, des Inventars und des Personals eines anderen landwirtschaftlichen Betriebes, Gestüt C), von persönlichen Kenntnissen und Erfahrungen (Gesellschafter C als Land- und Pferdewirt, Gesellschafter F als Reitlehrer und in der Pferdebranche erfahrener und vernetzter

55

Fachmann) sowie von Kapital (Einbringung der Pferde durch den Gesellschafter S) beruht. Eine solche Bündelung von Betriebsgrundlagen, Kompetenzen („Know-how“) und Kapital zum Zwecke der Gewinnerzielung unter gleichzeitiger Streuung wirtschaftlicher Risiken hat dem Grunde nach gewerblichen Charakter.

3. Die Höhe der Gewinnfeststellung begegnet aus der Sicht des Gerichts keinen Bedenken. Einwände hat die Klägerin insofern auch nicht erhoben. 56

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 57

III. Die Revision ist zum Zwecke der Rechtsfortbildung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 58