

8. Die einzelnen Einkunftsarten

a) Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1)

§ 13

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014
(BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

(1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. ²Zu diesen Einkünften gehören auch die Einkünfte aus der Tierzucht und Tierhaltung, wenn im Wirtschaftsjahr

für die ersten 20 Hektar	nicht mehr als 10 Vieheinheiten,
für die nächsten 10 Hektar	nicht mehr als 7 Vieheinheiten,
für die nächsten 20 Hektar	nicht mehr als 6 Vieheinheiten,
für die nächsten 50 Hektar	nicht mehr als 3 Vieheinheiten,
und für die weitere Fläche	nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten

 je Hektar der vom Inhaber des Betriebs regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche erzeugt oder gehalten werden. ³Die Tierbestände sind nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten umzurechnen. ⁴§ 51 Absatz 2 bis 5 des Bewertungsgesetzes ist anzuwenden. ⁵Die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, gehören zu den Einkünften im Sinne des Satzes 1, wenn die Voraussetzungen des § 51a des Bewertungsgesetzes erfüllt sind und andere Einkünfte der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören;
2. Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 62 Bewertungsgesetz);
3. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht;
4. Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden im Sinne des § 3 Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes.

(2) Zu den Einkünften im Sinne des Absatzes 1 gehören auch

1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. ²Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist;
2. der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet und das Gebäude oder der Gebäudeteil nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist;
3. die Produktionsaufgaberente nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit.

(3) ¹Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur berücksichtigt, soweit sie den Betrag von 900 Euro übersteigen. ²Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn die Summe der Einkünfte 30 700 Euro nicht übersteigt. ³Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppeln sich die Beträge der Sätze 1 und 2.

(4) ¹Absatz 2 Nummer 2 findet nur Anwendung, sofern im Veranlagungszeitraum 1986 bei einem Steuerpflichtigen für die von ihm zu eigenen Wohnzwecken oder zu Wohnzwecken des Altenteilers genutzte Wohnung die Voraussetzungen für die Anwendung des § 13 Absatz 2 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) vorlagen. ²Der Steuerpflichtige kann für einen Veranlagungszeitraum nach dem Veranlagungszeitraum 1998 unwiderruflich beantragen, dass Absatz 2 Nummer 2 ab diesem Veranlagungszeitraum nicht mehr angewendet wird. ³§ 52 Absatz 21 Satz 4 und 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist entsprechend anzuwenden. ⁴Im Fall des Satzes 2 gelten die Wohnung des Steuerpflichtigen und die Altenteilerwohnung sowie der dazugehörige Grund und Boden zu dem Zeitpunkt als entnommen, bis zu dem Absatz 2 Nummer 2 letztmals angewendet wird. ⁵Der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz. ⁶Werden

1. die Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden entnommen oder veräußert, bevor sie nach Satz 4 als entnommen gelten, oder
2. eine vor dem 1. Januar 1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers entnommen,

bleibt der Entnahme- oder Veräußerungsgewinn ebenfalls außer Ansatz; Nummer 2 ist nur anzuwenden, soweit nicht Wohnungen vorhanden sind, die Wohnzwecken des Eigentümers des Betriebs oder Wohnzwecken eines Altenteilers dienen und die unter Satz 4 oder unter Nummer 1 fallen.

(5) Wird Grund und Boden dadurch entnommen, dass auf diesem Grund und Boden die Wohnung des Steuerpflichtigen oder eine Altenteilerwohnung errichtet wird, bleibt der Entnahmegewinn außer Ansatz; der Steuerpflichtige kann die Regelung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und für eine Altenteilerwohnung in Anspruch nehmen.

(6) ¹Werden einzelne Wirtschaftsgüter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf einen der gemeinschaftlichen Tierhaltung dienenden Betrieb im Sinne des § 34 Absatz 6a des Bewertungsgesetzes einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eines Vereins gegen Gewährung von Mitgliedsrechten übertragen, so ist die auf den dabei entstehenden Gewinn entfallende Einkommensteuer auf Antrag in jährlichen Teilbeträgen zu entrichten. ²Der einzelne Teilbetrag muss mindestens ein Fünftel dieser Steuer betragen.

(7) § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, Absatz 1a, Absatz 2 Satz 2 und 3, §§ 15a und 15b sind entsprechend anzuwenden.

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. iur. Stefan **Paul**, MM, Richter am FG, Cottbus
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH a.D.,
Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 13

	Anm.		Anm.
I. Grundinformationen zu § 13	1	(2) Gewerblicher Grundstückshandel des Land- und Forstwirts	18
II. Rechtentwicklung des § 13	2	bb) Be- und Verarbeitungsbetriebe	19
III. Bedeutung des § 13 und Vereinbarkeit mit höher-rangigem Recht	3	cc) Dienst- und Werkleistungen sowie überbetriebliche Zusammenarbeit ...	20
IV. Geltungsbereich des § 13		dd) Strukturwandel	21
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	4	ee) Vermietung und Verpachtung durch den Land- und Forstwirt ...	22
2. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	7	ff) Verwertung von Bodenschätzen	23
V. Verhältnis des § 13 zu anderen Vorschriften		VI. Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften	12	1. Zurechnungsgrundsätze ..	26
2. Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb		2. Besonderheiten der Zurechnung bei nahen Angehörigen	
a) Bedeutung der Abgrenzung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte von denen aus Gewerbebetrieb	15	a) Zurechnung bei Ehegatten	27
b) Grundsätze zur Abgrenzung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte von solchen aus Gewerbebetrieb	16	b) Zurechnung bei sonstigen Angehörigen	28
c) Einzelfälle landwirtschaftsfremder Tätigkeiten eines Land- und Forstwirts		VII. Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	
aa) Handelsbetrieb des Land- und Forstwirts		1. Gewinnermittlungsarten in der Land- und Forstwirtschaft	30
(1) Absatz von Fremderzeugnissen	17	2. Betriebsvermögen in der Land- und Forstwirtschaft ..	31
		3. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in der Land- und Forstwirtschaft	32
		VIII. Verfahrensfragen	35

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

	Anm.		Anm.
I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als betriebliche Einkünfte		1. Begriffsbestimmung: Orientierung am Gewerbebetrieb	40

	Anm.		Anm.
2. Einkunfts- und Gewinnerzielungsabsicht in der Land- und Forstwirtschaft		a) Bedeutung der Sätze 2 bis 5	75
a) Besonderheiten der Einkünfteerzielungsabsicht in der Land- und Forstwirtschaft	41	b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Sätze 2 bis 5	
b) Totalgewinnprognose bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	42	aa) Tierzucht und Tierhaltung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)	76
3. Besondere Formen der Einkünfteerzielung in der Land- und Forstwirtschaft		bb) Mindestflächendeckung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)	
a) Betriebsverpachtung		(1) Vom Betriebsinhaber regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche	77
aa) Tatbestand der Betriebsverpachtung	45	(2) Vom Betriebsinhaber erzeugte oder gehaltene Tiere	78
bb) Rechtsfolgen der Betriebsverpachtung beim Verpächter	46	cc) Umrechnung in Vieheinheiten (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 3 und 4)	79
cc) Rechtsfolgen der Betriebsverpachtung beim Pächter	47	dd) Gemeinschaftliche Tierhaltung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 5)	
dd) Eiserne Verpachtung	48	(1) Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5	80
b) Wirtschaftsüberlassungsvertrag	49	(2) Rechtsfolgen von Satz 5	81
c) Nießbrauch	50		
d) Besonderheiten im Falle vorweggenommener Erbfolge	51		
II. Land- und forstwirtschaftliche Urproduktion (Abs. 1 Nr. 1)		III. Einkünfte aus sonstiger Nutzung, aus Jagd und der Beteiligung an Realgemeinden (Abs. 1 Nr. 2 bis 4)	
1. Pflanzenproduktion (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)		1. Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung (Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 BewG)	
a) Bedeutung von Satz 1	60	a) Gesetzgeberischer Grund der Verweisung in Nr. 2 auf § 62 BewG	85
b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Satz 1		b) Die einzelnen Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung	
aa) Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft	61	aa) Binnenfischerei, Teichwirtschaft und zu diesen Zwecken betriebene Fischzucht	86
bb) Einkünfte aus dem Betrieb von Forstwirtschaft		bb) Imkerei, Wanderschäferei, Saatzucht, weitere sonstige Nutzungen	87
(1) Begriff der Forstwirtschaft	62	cc) Sonstige Fälle sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung	88
(2) Gewinnermittlung in der Forstwirtschaft	63		
cc) Einkünfte aus dem Betrieb von Weinbau	66		
dd) Einkünfte aus dem Betrieb von Gartenbau	67		
ee) Einkünfte aus sonstiger Pflanzenproduktion mit Hilfe der Naturkräfte	68		
2. Tierzucht und Tierhaltung (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 5)		2. Einkünfte aus Jagd (Abs. 1 Nr. 3)	
		a) Bedeutung der Sonderregelung zur Jagd	95

	Anm.			Anm.
b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 3	96		a) Einkünfte aus Realgemeinden als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte	100
3. Einkünfte aus bestimmten Realgemeinden (Abs. 1 Nr. 4)			b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 4	101

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Nebenbetrieb, Nutzungswertbesteuerung und
Produktionsaufgaberente**

	Anm.			Anm.
I. Einkünfte aus einem Nebenbetrieb der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 2 Nr. 1)			1. Nutzungswertbesteuerung als Steuervorteil	110
1. Bedeutung der Regelung zum Nebenbetrieb	105		2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 2.	111
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 1.	106		III. Produktionsaufgaberente (Abs. 2 Nr. 3)	
3. Anwendungsfälle des Nebenbetriebs	107		1. Produktionsaufgaberente als Bestandteil land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte	115
II. Nutzungswert der Wohnung, die Baudenkmal ist (Abs. 2 Nr. 2)			2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 3.	116

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Freibetrag für Einkünfte aus Land- und
Forstwirtschaft**

	Anm.			Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	120		1. Freibetrag (Abs. 3 Satz 1)	121
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 3			2. Begrenzung des Freibetrags (Abs. 3 Satz 2)	122
			3. Freibetrag bei Zusammenveranlagung (Abs. 3 Satz 3)	123

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung nach
Abs. 2 Nr. 2**

	Anm.			Anm.
I. Fortführung der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Satz 1)	125		II. Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Satz 2)	126

Anm.	<p>III. Weitere Rechtsfolgen bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Sätze 3 bis 5) 127</p> <p>IV. Begünstigung weiterer Gewinnrealisierungstatbestände (Abs. 4 Satz 6)</p>	<p>1. Entnahme oder Veräußerung vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Satz 6 Nr. 1) 128</p> <p>2. Entnahme einer vermieteten Wohnung für den Eigenbedarf (Abs. 4 Satz 6 Nr. 2) . . . 129</p>	Anm.
------	--	---	------

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Entnahmeprivileg zum Bau selbst genutzter
Wohnungen**

Anm.	<p>I. Bedeutung des Entnahmeprivilegs in Abs. 5 135</p> <p>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5</p>	<p>1. Entnahme durch Errichtung einer Wohnung (Abs. 5 Halbs. 1) 136</p> <p>2. Objektbegrenzung (Abs. 5 Halbs. 2) 137</p>	Anm.
------	---	--	------

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Steuerbegünstigte Einbringung von
Wirtschaftsgütern in einen gemeinschaftlichen
Tierhaltungsbetrieb 140**

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:
Entsprechende Anwendung der Regelungen
zur gewerblichen Mitunternehmerschaft . 145**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 13

Schrifttum: RICHTER, Zur Bemessungsgrundlage des Altersentlastungsbetrages, FR 1975, 189; FELSMANN, Pferdezucht als gewerbliche Betätigung?, Inf. 1980, 488; MÄRKLE/HILLER, Steuerliche Behandlung von Reitbetrieben, Inf. 1980, 337; UELNER, Fragen beim Übergang von Nutzungen in landwirtschaftlichen Betrieben, Inf. 1980, 1; BIEDERMANN, Das Anbauverzeichnis (§ 142 AO) in der Teichwirtschaft, Inf. 1982, 53; WÄTZIG, Steuerliche Fragen bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung, Inf. 1982, 437; KANZLER, Einkommensteuerliche Folgen der Übertragung eines verpachteten Betriebes, FR 1983, 285; SCHINDLER, Berechnungsvorschlag für die Bewertung einer Eigenjagd bei Verkauf land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke, StBp. 1986, 61; HILLER, Ferien auf dem Bauernhof, Inf. 1987, 411; DEBATIN, Die Land- und Forstwirtschaft im Spiegel des internationalen Steuerrechts, DB 1988, 1285; HERZIG, Faktische Mitunternehmerschaft in der Landwirtschaft, BB 1986, 533; FELSMANN, Brennpunkte der Wohnraumbesteuerung bei Land- und Forstwirten, Inf. 1988, 558; HILLER, Steuerfreie Bodengewinne durch die Steuerreform 1990. Mustergültige Gestaltungen, Inf. 1988, 516; KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft, FR 1988, 593; KÜBLER, Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG – ein Steuersparmodell für ältere (Nebenerwerbs-)Land-

wirte?, DStZ 1988, 278; RANFT, Grenzfälle der Betriebsaufspaltung, DStZ 1988, 79; HILLER, Betriebsstillegungen und -abgaben im Sinne des FELEG, Inf. 1989, 457; HARTMANN/PAUS, Das Wohnungsbauförderungsgesetz, Inf. 1990, 73; STEPHAN, Zur steuernutralen Entnahme des Grund und Bodens gem. § 52 Abs. 15 Satz 10 EStG durch Personengesellschaften, DB 1990, 911; STEPHAN, Zur Verfassungswidrigkeit des § 52 Abs. 15 Satz 12 EStG, DB 1990, 1157; HERDER, § 52 Abs. 15 Satz 12 EStG – Bemerkungen zu einer – angeblich höchst bedenklichen – Norm, Inf. Heft 3/1991, III; KANZLER, Getrennte Beurteilung unterschiedlicher landwirtschaftlicher Betätigung als Liebhaberei, FR 1991, 353; KLEEGER, Steuerbegünstigte Einkünfte nach § 34b EStG aufgrund der Orkanschäden 1990, BB 1991, 1018; KANZLER, Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag – Rettungsstrukturen oder Gestaltungselement zur gleitenden Hofnachfolge, FR 1992, 239; WEBER-GRELLET, Wo beginnt die Grenze zur „Liebhaberei“?, DStR 1992, 561; FISCHER, Wirtschaftsüberlassungsvertrag, FR 1993, 575; KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1993, 761; SCHUBERT, Die Abschreibungsberechtigung beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag, Inf. 1993, 419; GMACH, Jagdrecht und Einkünfte aus Jagd im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG, FR 1994, 381; KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, Stuttgart, 3. Aufl. 1995; WENDT, Einkommensteuerliche Aspekte alter und neuer Kooperationsformen landwirtschaftlicher Betriebe, FR 1996, 265; SCHILD, Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe, DStR 1997, 642; Voss, Definition der „Einnahmen aus Holznutzungen“ i.S. des § 51 Abs. 1 EStDV, Inf. 1997, 268; HILLER, Nochmals: Der Bilanzposten „stehendes Holz“ in der Forstwirtschaft, Replik auf Kleberger, FR 1998, 189, FR 1998, 512; HILLER, Steuerfreie Entnahme oder Veräußerung der Wohnung, Inf. 1998, 449; KLEEGER, Die eigengenutzte Wohnung in einem zum Betriebsvermögen gehörenden Baudenkmal, FR 1998, 774; KANZLER, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Änderungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, FR 1999, 423; PAUS, Werbungskostenabzug bei Wegfall der Nutzungbesteuerung, DStZ 1999, 296; THEISEN, Die Liebhaberei – Ein Problem des Steuerrechts und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StuW 1999, 255; BOLIN/BUTKE, Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Liebhaberei, Inf. 2000, 70; GESERIC, Die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999-2000-2002, DStR 2000, 845; KANZLER, Gewinnrealisierung beim Verpächter durch Verzicht auf Substanzerhaltungsanspruch, FR 2000, 53; OSTMEYER, Die eiserne Verpachtung des lebenden und toten Inventars im Rahmen der Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe, Inf. 2002, 357; KEMPERMANN, Versorgungsleistungen bei Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge: Sonderausgaben nur bei voraussichtlich ausreichenden Nettoerträgen. Anmerkungen zu den Entscheidungen des Großen Senats des BFH vom 12. 5. 2003, DStR 2003, 1736; KANZLER, Die land- und forstwirtschaftliche Ehegatten-Mitunternehmenshaftung als trojanisches Pferd, FR 2004, 711; zu ORTENBURG/zur ORTENBURG, Zur Bedeutung des „stehenden Holzes“ bei der Einkommensbesteuerung von Forstwirten, DStZ 2005, 782; von SCHÖNBERG, Die Besteuerung von Grundstücken zwischen land- und forstwirtschaftlicher Einkommenserzielung und gewerblichen Grundstückshandel, DStZ 2005, 61; von SCHÖNBERG, Zu den Merkmalen der Liebhaberei bei einem Forstbetrieb, HFR 2005, 964; HUTMACHER, Umsatzsteuerliche Aspekte der eisernen Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, Inf. 2007, 262; JACHMANN, Lohnarbeiten eines Landwirtes für fremde Dritte unter Einsatz eigener Maschinen als gewerbliche Einkünfte?, jurisPR-SteuerR 31/2007 Anm. 5; KANZLER, Betriebsverpachtung oder Betriebsunterbrechung trotz Veräußerung des einem eingestellten Betriebsteil dienenden Gebäudes, FR 2007, 800; KANZLER, Kies im Einkünfte dualismus – Der Große Senat zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; KRECKL, Der landwirtschaftliche Nebenbetrieb, HLBS-Report 2007, 146; MA, Auslegung des § 24 UStG ist unabhängig von der einkommensteuerlichen Behandlung, DStR 2007, 1817; PAUS, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen – Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten, DStZ 2007, 523; SCHILD, Pauschalierende Ermittlung des Gewinns aus Weinbau – ein Beispiel praxisbewährter Verwaltungsvereinfachung, Inf. 2007, 382; SCHUSTER, Korrektur angezeigt – Gedanken zum Verpächterwahlrecht, FR 2007, 584; FREIHERR VON TWICKEL, Und ewig (?) rauschen die Wälder – Zu den steuerlichen Folgen von Waldkäufen, FR 2008, 612; HEUERMANN, Bodenschatz als selbständiges Wirtschaftsgut, StBp. 2008, 203; KANZLER, Der Landwirt als Grundstückshändler oder Finger weg von der Baulanderschließung, FR 2008, 630; KANZLER, Zur Liebhaberei von Pächtern und Verpächtern, FR 2008, 977; PFÜTZENREUTER, Umfang der steuerfreien

Entnahme des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung durch Landwirt, jurisPR-SteuerR 29/2008 Anm. 4; SCHNEKENBURGER, Aktuelle Probleme bei der Besteuerung der Land- und Forstwirte, HLBS-Report 2008, 137; WÄLZHOLZ, Versorgungsleistungen: Aktuelle Gestaltungsprobleme nach dem JStG 2008, FR 2008, 641; WENDT, Forstwirtschaft: Abgrenzbarer Baumbestand als Wirtschaftsgut – keine Abschreibung des Holzbestands, BFH-PR 2008, 46; WITTWER, Auf der Suche nach dem Wirtschaftsgut im Wald?, FR 2008, 617; FREIHERR VON TWICKEL, Drum prüfe, wer sich ewig bindet . . . – Mitunternehmerschaft bei Landwirtshegatten, DStR 2009, 411; GIERE, Neue Grundsätze zur Mitunternehmerschaft von Ehegatten, HLBS-Report 2009, 169; GLANEMANN, Vorliegen einer Mitunternehmerschaft in der LuF, EStB 2009, 299; JACHMANN, Zukauf, Ausbildung und Weiterverkauf von Reitpferden als landwirtschaftliche Tierhaltung, jurisPR-SteuerR 28/2009 Anm. 4; RITZROW, Pferdehaltung und Pferdezucht. Fragen der Liebhaberei, EStB 2009, 205; WEGENER, Auswirkungen des BFH-Urteils zur Abschreibungsfähigkeit von Zuckerrübenlieferrechten auf die Möglichkeit zur Abschreibung von immateriellen Wirtschaftsgütern in der Land- und Forstwirtschaft, HLBS-Report 2009, 137; WITTWER, Zur steuerfreien Entnahme des Grund und Bodens in Zusammenhang mit der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung, DStR 2009, 414; AWEH, LuF: Erhöhter BA-Pauschsatz bei Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen, EStB 2010, 129; GLANEMANN, Weiterentwicklung der Rechtsprechung zu den Zuckerrübenlieferungsrechten, EStB 2010, 286; KANZLER, Kein Hin und Her bei Aktivierung von Feldbeständen, FR 2010, 711; WISSBORN, Wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung nach der gesetzlichen Neuregelung und dem neuen Rentenerlass, FR 2010, 322; HEINS, Aktuelle steuerliche Fragestellungen im Zusammenhang mit der Erzeugung erneuerbarer Energien – Ertragsteuerliche Fragestellungen, HLBS-Report 2011, 94; HORN, Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbebetrieb aus umsatzsteuerlicher Sicht, HLBS-Report 2011, 158; KANZLER, Ackerquote als abgespaltenes immaterielles Wirtschaftsgut?, FR 2011, 285; KANZLER, Gestaltungsmöglichkeiten bei Bestellung von Erbbaurechten im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, FR 2011, 771; PAUS, Umdeutung von Versorgungsleistungen in Unterhaltszahlungen. Steuerliche Auswirkungen nicht vertragsgemäßer Zahlungen, EStB 2011, 161; REIMER, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929; STAHL, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen, in BINNEWIES/SPATSHECK (Hrsg.), FS Michael Streck zum 70. Geburtstag, Köln 2011, 233; WENDT, Fortführungsfiktion bei Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung nach § 16 Abs. 3b EStG, FR 2011, 1023; KANZLER, Die schwierige Suche nach Reinvestitionsgütern – Zur zeitlichen und örtlichen Begrenzung landwirtschaftlicher Reinvestitionsflächen, FR 2012, 130; WENDT, Voraussetzungen für die Zuordnung eines Grundstücks zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, BFH/PR 2012, 2; WIEGAND, Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe. Neue Regelungen, NWB 2012, 460; FICHTELMANN, Die stillschweigend begründete Ehegatten-Gesellschaft – die Ansicht des BFH ist bedenklich, GStB 2013, 92; KANZLER, Zum gewerblichen Grundstückshandel der Land- und Forstwirte – Ein vermeidbares Übel, FR 2013, 822; VÖLLINGER, Ertragsteuerliche Abgrenzungsfragen zum Gewerbe bei Tätigkeiten und Leistungen von Friedhofsgärtnereien, HLBS-Report 2013, 82; WIEGAND, Neue Regelungen zur Bewertung des Feldinventars, NWB 2013, 2330; KANZLER, Versorgungsleistungen aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags – Beurteilungswandel vom unentgeltlichen zum entgeltlichen Vertrag, NWB 2014, 2926; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, Stuttgart, 11. Aufl. 2014; ROTHENBERGER, Bewertung von Zuchttieren, EStB 2014, 9; FORCHHAMMER, Der entgeltliche und unentgeltliche Erwerb eines Waldes im Einkommensteuerrecht, DStR 2015, 977; GERDS, Die Jagd im Ertragsteuerrecht, BzAR 2015, 386; KANZLER, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – „noch zielgenauer ausgestaltet und weiter vereinfacht“, DStZ 2015, 375; KOSS, Besonderheiten bei der Besteuerung forstwirtschaftlicher Betriebe, DStZ 2015, 326; ZU ORTENBURG/ZU ORTENBURG, Forstwirtschaftliche Aspekte bei der Bestimmung des Wirtschaftsguts „Baumbestand“, NWB 2015, 1993; RIEGLER/RIEGLER, Ertragsbesteuerung von Einkünften aus Traktatländereien, IStR 2015, 185; STUTZMANN, Abspaltung von Buchwert bei Einschlag in stehendes Holz, HFR 2015, 729; GERDS, Steuern sparen mit einer Forstrücklage, Deutscher Waldbesitzer 2/2016, 13; HILBERTZ, Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform 2003 als abnutzbare immaterielle WG, EStB 2016, 208; KANZLER, Totalgewinnprognose bei Betriebsübertragung mit zwischen-

geschalteter Nutzungsüberlassung – Rechtsprechungsänderung des BFH zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht, NWB 2016, 2716; PFÜTZENREUTER, Generationen- und betriebsübergreifende Totalgewinnprognose bei Übertragung eines Forstbetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt, jurisPR-SteuerR 36/2016 Anm. 2; RÖSSLER/TROLL, Bewertungsgesetz, München, 23. Aufl. 2016; WEBER-GRELLET, Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform 2003 als abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter, FR 2016, 675; FELSMANN, Besteuerung der Land- und Forstwirte, Sankt Augustin (Loseblatt); GÜRSCHING/STENGER, Bewertungsrecht – BewG, ErbStG, Köln (Loseblatt); LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, München (Loseblatt).

I. Grundinformationen zu § 13

1

Die in dieser Form vom Grundsatz her schon seit dem EStG 1934 geltende Vorschrift regelt zunächst in zwei Absätzen, was zu den Einkünften aus LuF gehört (Abs. 1 und 2). Sie normiert nachfolgend mehrere Steuervergünstigungen für Land- und Forstwirte: einen Freibetrag für Einkünfte aus LuF (Abs. 3), ein Privileg für die Entnahme von Grund und Boden zum Bau selbst genutzter Wohnungen (Abs. 5) sowie eine Milderungsvorschrift für die Erhebung der aus der Aufdeckung stiller Reserven rührenden ESt im Falle der Übertragung von WG auf einen gemeinschaftlichen Tierhaltungsbetrieb (Abs. 6). Abs. 4 regelt den zeitlichen Geltungsbereich und Besonderheiten der Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohnungen im Rahmen der Einkünfte aus LuF. Abs. 7 ordnet eine entsprechende Anwendung einzelner Vorschriften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb an (Besteuerung der Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Besteuerung nach Besteuerungsaufschub gem. § 15 Abs. 1a, Sonderregelungen zur Gewinnerzielungsabsicht laut § 15 Abs. 2 Satz 2 und 3 sowie den Regelungen zur Begrenzung der Verlustberücksichtigung bei beschränkter Haftung sowie Steuerstundungsmodellen, §§ 15a und 15b).

II. Rechtsentwicklung des § 13

2

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Der Gewinn aus LuF unterlag gem. § 6 Nr. 3 Reichs-EStG 1920 der ESt (Gesetzesbegründung s. Nationalversammlung 1919, Drucks. Nr. 1624).

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1925 unterlagen Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau und sonstiger nicht gewerblicher Bodenbewirtschaftung der ESt. Nach § 26 Abs. 2 EStG 1925 zählten hierzu auch Einkünfte aus der Ausübung der Jagd, soweit sie mit dem Betrieb der LuF in Zusammenhang stand. Nach § 27 EStG 1925 war der Wert der Nutzung der Wohnung mit Maßgaben bei der Einkunftsermittlung einzubeziehen, außerdem die im Betrieb anfallenden Einkünfte aus Rechten an Grundstücken usw. § 28 EStG 1925 regelte die Ermittlung der Einkünfte aus LuF.

VO des Reichspräsidenten v. 1.12.1930 (RGBl. 1930, 518): Einf. eines Grundfreibetrags iHv. 6 000 RM für Reineinkünfte aus LuF (§ 28a EStG 1925).

VO des Reichspräsidenten v. 23.12.1931 (RGBl. 1931, 779): Änderung des § 28a EStG 1925 bezüglich der Gewährung des Freibetrags. Regelung zum Verlustausgleich und zum Verlustvortrag.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005): Zusammenfassende Regelung der Einkünfte aus LuF (§ 2 Abs. 3 Ziff. 1 EStG 1934) in § 13 EStG 1934. Der Tatbestand „sonstiger nichtgewerblicher Bodenbewirtschaftung“ ist durch den

heute noch bestehenden Tatbestand der „Einkünfte aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen“ ersetzt worden; die Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung wurden in § 15 EStG 1934 ausdrücklich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugewiesen. Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung waren nur dann Einkünfte aus LuF, wenn dafür überwiegend im eigenen Betrieb gewonnene Erzeugnisse verwendet wurden. Der land- und forstw. Nebenbetrieb erfuhr seine noch heute gültige Begriffsbestimmung (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG 1934). Hinzu kam in § 13 Abs. 3 EStG 1934 eine Freibetrags- und Verlustausgleichsregelung.

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. Brit. Zone 1946, 2): Änderungen der Freibetragsregelung in § 13 Abs. 3 mit Beifügung von Freibetragsregelungen in Abs. 4 und 5 für Einwanderer seit dem 8.5.1945 und nach dem 8.5.1945 neu niedergelassene Landwirte.

EStG 1949 v. 10.8.1949 (MitBlatt Verw. f. Fin. Ver. WiGebiet Nr. 15/1949): Änderung der Freibetragsregelung in § 13 Abs. 3 Satz 1.

StNOG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Freibeträge nach dem neuen Abs. 4 anstelle der bisherigen Abs. 4 und 5 für nach dem Bundesvertriebenengesetz v. 19.5.1953 (BGBl. I 1953, 201) Begünstigte.

EStG v. 13.11.1957 (BGBl. I 1957, 1793; BStBl. I 1957, 548): redaktionelle Anpassung in Abs. 4 Satz 2.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Ergänzung von Abs. 1 Nr. 1 durch einen zweiten Halbsatz, wonach Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung der im ersten Halbs. genannten Betriebe zu den land- und forstw. Einkünften gehören, wenn die hierfür erforderlichen Erzeugnisse überwiegend in diesen Betrieben gewonnen werden; Streichung der Freibetragsregelung für Vertriebene nach Abs. 4.

StÄndG 1964 v. 16.11.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): Neufassung des § 13 Abs. 3; Heranziehung der nach Durchschnittssätzen ermittelten Einkünfte aus LuF nur, soweit sie 1000 DM übersteigen, Abschmelzung um den Betrag, um den sie 6000 DM übersteigen.

GDL v. 15.9.1965 (BGBl. I 1965, 1350; BStBl. I 1965, 552): Umfassende Neuausrichtung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 aF (Tierzucht und dergleichen). Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung werden nun in Nr. 1 Satz 2 erfasst, sofern eine bestimmte Relation zwischen regelmäßig landw. genutzter Fläche und VE iSd. BewG gewahrt bleibt. Der bisherige Abs. 1 Nr. 3 wird Nr. 2 und enthält nun eine schärfere Abgrenzung der Fischzucht („für Binnenfischerei und Teichwirtschaft“) sowie die zusätzliche Aufzählung von Imkerei und Wanderschäfferei. Abs. 1 Nr. 4 (Einkünfte aus Jagd) wird wortgleich Abs. 1 Nr. 3. Hinzugefügt wird der heute in dieser Form noch bestehende Abs. 1 Nr. 4 für Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden iSd. § 3 Abs. 2 KStG. Der bisherige Abs. 3 wird durch eine allgemeine Freibetragsregelung für Einkünfte aus LuF ersetzt (1200 DM bzw. 2400 DM bei Zusammenveranlagung, je ohne Bindung an eine Einkommensgrenze). Die Neuregelung gilt gem. § 52 Abs. 15 idF des GDL grds. für Wj., die nach dem 31.12.1964 beginnen bzw. die Freibetragsregelung nach § 13 Abs. 3 erstmals für den VZ 1965 (weswegen die Regelung nach dem StÄndG 1964 nicht zum Tragen kam) und letztmals für den VZ 1972.

BewÄndG 1970 v. 22.7.1970 (BGBl. I 1970, 1118; BStBl. I 1970, 911): Die gestaffelte Hektar/Vieheinheitenrelation in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 wird (wie auch in

§ 51 Abs. 1 BewG) aktualisiert. Zur erstmaligen Anwendung § 52 Abs. 17 idF des BewÄndG.

BewÄndG 1971 v. 27.7.1971 (BGBl. I 1971, 1157; BStBl. I 1971, 360): Laut Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 sind mitunternehmerisch erzielte Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung Einkünfte aus LuF, wenn die Voraussetzungen des § 51a BewG erfüllt sind und andere Einkünfte der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus LuF gehören. Der angefügte Abs. 4 entspricht dem heutigen Abs. 6. Zur Anwendung § 52 Abs. 15 des BewÄndG 1971 bzw. Abs. 17 idF des 2. StÄndG v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373).

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Redaktionelle Anpassung des Abs. 1 Nr. 1 Satz 4.

Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400): Erhöhung des Freibetrags nach Abs. 3 auf 2000 DM bzw. 4000 DM im Fall der Zusammenveranlagung; Übergangsregelung in § 52 Abs. 19.

Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Abs. 5 erklärt § 15 Abs. 1 Nr. 2 und § 15a für entsprechend anwendbar; Übergangsregelung in § 52 Abs. 19a und 20a.

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Abs. 5 wird Abs. 7 und ordnet zusätzlich die entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 an.

WohnEigFG v. 15.5.1986 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Übergangsregelung in § 52 Abs. 15 für die letztmalige Anwendung von § 13 Abs. 2 Nr. 2.

StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 116): Ergänzung der Übergangsregelung in § 52 Abs. 15 durch einen Satz 10.

FELEG v. 21.2.1989 (BGBl. I 1989, 233; BStBl. I 1989, 116): Behandlung der Produktionsaufgaberechte nach dem neu eingefügten Abs. 2 Nr. 3 mW ab VZ 1989 (§ 52 Abs. 15a idF des Gesetzes; in den neuen Bundesländern nach dem Agrarsozialreformgesetz v. 1.1.1995, BGBl. I 1994, 1890, ab 1.1.1995).

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 142): Der Katalog in Abs. 1 Nr. 2 wird durch die Verweisung auf § 62 BewG und die damit verbundene Erweiterung auf die Saatzucht ersetzt. Einf. einer Einkommensgrenze für den Freibetrag nach Abs. 3. Redaktionelle Änderung für den Freibetrag im Fall der Zusammenveranlagung.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Streichung der Bezugnahme auf die aufgrund von § 122 Abs. 2 BewG erlassenen RVO des Senats von Berlin (West).

Gesetz zur Anpassung steuerlicher Vorschriften der LuF v. 29.6.1998 (BGBl. I 1998, 1692; BStBl. I 1998, 930): Änderung des VESchlüssels in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 mit Anwendung für Wj., die nach dem 31.6.1998 beginnen (§ 52 Abs. 15a idF des Gesetzes).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Änderung der Nutzungswertbesteuerung der Wohnung in § 13 Abs. 2 Nr. 2.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Begriffe „Obstbau, Gemüsebau, Baumschulen“ werden gestrichen, weil sie vom Oberbegriff „Gartenbau“ umfasst sind (BTDrucks. 14/1514, 29).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Euro-Beträge.

Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung in Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): § 15b gilt über Abs. 7 entsprechend für Einkünfte aus LuF; zur erstmaligen Anwendung vgl. § 52 Abs. 30a Satz 1, Abs. 33a.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): § 15 Abs. 1a gilt über Abs. 7 entsprechend für Einkünfte aus LuF mW v. 31.12.2005 (§ 52 Abs. 30a Satz 2).

Zollkodex-AnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Der in Abs. 3 Satz 1 normierte Freibetrag wird von 670 € auf 900 € erhöht.

3 III. Bedeutung des § 13 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Die rechtssystematische Bedeutung des § 13 für das EStRecht liegt in der Regelung, welche Einkünfte zu denjenigen aus LuF gehören. Die Norm füllt damit den in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 verwendeten Begriff der LuF aus, wonach derartige Einkünfte der ESt unterliegen. Sie dient damit zugleich der Abgrenzung der Einkünfte aus LuF von den anderen in § 2 Abs. 1 genannten Einkunftsarten, vor allem den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die an ein entsprechendes negatives Tatbestandsmerkmal anknüpfen (§ 15 Abs. 2 Satz 1; zur Abgrenzung des land- und forstw. Betriebs vom Gewerbebetrieb s. Anm. 15 ff.). Die Vorschrift normiert gegenüber den anderen Gewinneinkunftsarten geltende Besonderheiten (zB den Freibetrag nach Abs. 3, Vieheinheitengrenzen, Regelungen zur Nutzungswertbesteuerung und zur Produktionsaufgabenerente), was die Existenz einer eigenen Einkunftsart für den Agrarsektor erklärt.

Die wirtschaftliche Bedeutung des § 13 als Einnahmequelle der öffentlichen Haushalte ist im Vergleich zu den anderen Einkunftsarten geringer. LuF ist die Einkunftsart mit dem niedrigsten Steueraufkommen (vgl. zB die unter www.de.statistik.de erhältliche Einkommensteuerstatistik 2010 des Statistischen Bundesamtes in Milliarden Euro: LuF 8,7; Gewerbebetrieb 114; selbständige Arbeit 70,8; nichtselbständige Arbeit 834; Kapitalvermögen 9,9; VuV 17; Sonstige Einkünfte 47,5).

Von Verfassungs wegen ist § 13 in seiner Grundkonzeption nicht zu beanstanden. Es steht dem Gesetzgeber bei der Besteuerung verschiedene Einkunftsarten zu unterscheiden und diese unterschiedlich auszugestalten (s. schon BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125). Lediglich in Randbereichen ist eine Verfassungswidrigkeit des § 13 unter Gleichheitsgesichtspunkten zu bedenken.

► *Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften über Tierzucht und Tierhaltung* (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 5) ist gewahrt. Die typisierende Abgrenzung der landw. Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung begegnet keinen verfassungsrechtl. Bedenken. Im Rahmen der weiten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist es mit agrarpolitischen Überlegungen zudem haltbar, dass flächenmäßig kleinere Betriebe eine intensivere landw. Tierhaltung betreiben können als größere. Die Typisierung des Umrechnungsschlüssels für Tierbestände in VE nach dem Futterbedarf gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 4 Satz 1 BewG und Anl. 1 zum BewG verstößt vom System her nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (zum BewG BFH v. 8.12.1993 – II R 35/90, BStBl. II 1994, 152). Dass insbes. die Regelung des Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 verfassungsgemäß ist, hat man offenbar bereits im Gesetzgebungsverfahren besonders geprüft

(BTDrucks. VI/1888 Anl. 3). Zur Verfassungsmäßigkeit der Begünstigung landw. gegenüber gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung durch stl. Lenkungs-normen s. im Übrigen BFH v. 24.4.2012 – IV B 84/11, BFH/NV 2012, 1313, sowie die Ausführungen zu § 15 Anm. 1505.

► *Die Verfassungsmäßigkeit der Sonderregelungen zur Jagd* (Abs. 1 Nr. 3) ist trotz ihrer privilegierenden Wirkung und der damit verbundenen Ungleichbehandlung gewahrt. Es handelt sich um keine ungerechtfertigte Bevorzugung von jagenden Land- und Forstwirten. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich zu behandeln. Der sachliche Rechtfertigungsgrund für die vom Gesetzgeber in Abs. 1 Nr. 3 vorgenommene Differenzierung ist darin zu sehen, dass Jagd notwendig ist, um die Urproduktion des Land- und Forstwirts durch Begrenzung und Verhinderung von Wildschäden in Wald und Feld zu sichern. Die vom Land- und Forstwirt auf den von ihm bewirtschafteten Flächen betriebene bodenständige Jagd ist damit nicht Ausdruck einer gehobenen Lebensführung, sondern notwendige Sicherung seiner land- und forstw. Einkünfte. Allerdings zwingt die privilegierende Wirkung von Abs. 1 Nr. 3 auch unter verfassungsrechtl. Gesichtspunkten dazu, die Auslegung dieser Vorschrift sorgfältig und eng an diesen Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen land- und forstw. Bodenbewirtschaftung auszurichten.

► *Die Verfassungsmäßigkeit der Sonderregelungen zu den Realgemeinden* (Abs. 1 Nr. 4) ist gewahrt. Es liegt im weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, ob er für Holznutzungen durch Realgemeinden KStPflicht anordnet oder nicht – zumal die betroffenen Realgemeinden in gewissen Beziehungen PersGes. näher stehen als den heutigen juristischen Personen (BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169).

► *Die Verfassungsmäßigkeit der Privilegierung von Nebenbetrieben* (Abs. 2 Nr. 1) ist gewahrt. Wegen des engen Zusammenhangs mit der LuF besteht ein sachlicher Grund für die vom Gesetzgeber gewählte Ungleichbehandlung von land- und forstw. Nebenbetrieben gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die mangels Nebenbetriebseigenschaft als Gewerbebetriebe besteuert werden.

► *Die Verfassungsmäßigkeit der Regelung zur Nutzungswertbesteuerung* (Abs. 2 Nr. 2) unterliegt erheblichen Bedenken. Die Rspr. sieht keine Verletzung des in Art. 3 Abs. 1 GG normierten allgemeinen Gleichheitssatzes, obgleich die Norm bestimmte Stpfl. gegenüber anderen Stpfl. erheblich begünstigt (vgl. HILLER, Inf. 1998, 450: „Adelsprivileg“). Das Gesetz behandle angesichts der jeweils unterschiedlichen Lage der Baudenkmale nicht gleiche, sondern ungleiche Sachverhalte ungleich, denn die Nutzung der dem Betrieb dienenden Wohnung des Land- und Forstwirts stehe in engem Zusammenhang mit dessen Einkünfteerzielung. Zudem könne er die Wohnung im Unterschied zu anderen Stpfl. angesichts dieses engen Zusammenhangs mit dem Betrieb der LuF in aller Regel nicht ohne Weiteres zu anderen Zwecken nutzen (BFH v. 25.6.2009 – IX R 73/07, BFH/NV 2009, 1802). Die hM in der Literatur hält die Regelung hingegen zu Recht für verfassungswidrig, weil sie denkmalgeschützte Wohnungen im PV nicht erfasst, ausschließlich Land- und Forstwirte begünstigt und weil die Nichtbegünstigung unentgeltlicher Nutzungsüberlassung als sachfremde Differenzierung zu beurteilen ist. Der enge Bezug der Wohnung des Land- und Forstwirts mit dem Betrieb rechtfertigt die BV-Eigenschaft im Ergebnis nicht, weil ein solcher Bezug ebenso bei gewerblichen und freiberuflichen Betrieben bestehen kann.

STEPHAN, DB 1990, 1157; s. ferner HARTMANN/PAUS, Inf. 1990, 73 (76); HILLER, Inf. 1998, 449 (450); KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 17 Rn. 12 (9/2012); MÄRKLE/HILLER,

11. Aufl. 2014, Rn. 232b; GIERE in FELSMANN, A 175 (9/2008); aA HERDER, Inf. 3/1991, III.

► *Die Verfassungsmäßigkeit der Freibetragsregelung für Land- und Forstwirte* in Abs. 3 ist gewahrt. Die darin enthaltene Bevorzugung von Land- und Forstwirten stellt keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG dar, denn dieser verlangt lediglich, dass wesentlich Gleiches auch gleich behandelt wird. Dem Gesetzgeber kommt bei der Beurteilung von Sachverhalten als wesentlich gleich oder ungleich ein weiter Gestaltungsspielraum zu. Er ist nicht verpflichtet, allein im Hinblick auf die Gewährung eines Freibetrags für eine bestimmte Gruppe von Stpfl. zur Erreichung eines bestimmten Zwecks anderen Stpfl., bei denen andere Verhältnisse vorliegen, einen adäquaten Freibetrag zu gewähren (BFH v. 26.9.1969 – VI R 158/67, BStBl. II 1969, 730). Die sachliche Rechtfertigung des Freibetrags nach Abs. 3 sieht der Gesetzgeber in den produktionsbedingten Nachteilen und der Sozialpflichtigkeit land- und forstw. Flächen (BTDrucks. 14/442, 15, der Einzelbegründung; krit. KANZLER, FR 1999, 423 [424] Fn. 8). Dies ist ein noch ausreichend vernünftiger finanz- und sozialpolitischer Grund für die gewählte Differenzierung. Auch ein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG liegt nicht vor, da die gesetzliche Regelung sich für Eheleute eher vorteilhaft oder zumindest ehe-neutral auswirkt (näher BFH v. 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827). Die Abschaffung des Freibetrags wäre allerdings aus systematischen Gründen und zur Vereinfachung des StRechts trotz Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift wünschenswert – zumal die Höhe der stl. Entlastung für den Einzelnen gering ist (s. Anm. 120).

► *Die Verfassungsmäßigkeit des Entnahmeprivilegs in Abs. 5 unterliegt Bedenken.* Zwar genießen dem allgemeinen Gleichheitssatz entsprechend auch Gewerbetreibende und Freiberufler das Entnahmeprivileg (§§ 15 Abs. 1 Satz 3, 18 Abs. 4 Satz 1). Erforderlich ist hier jedoch – anders als bei land- und forstw. Betrieben – die Zugehörigkeit des Grundstücks zu einem BV bereits im VZ 1986. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Benachteiligung der anderen betrieblichen Einkunftsarten und für den völligen Ausschluss der Betriebe im Beitrittsgebiet ist nicht ersichtlich und schon gar nicht nachvollziehbar, wenn der Gewerbebetrieb aus dem Strukturwandel eines land- und forstw. Betriebs hervorgegangen ist.

► *Die Verfassungsmäßigkeit der Steuervergünstigung für die Errichtung von Tierkooperationen* in Abs. 6 ist gewahrt. Bei Zugrundelegung eines weiten gesetzgeberischen Spielraums ist die estrechtl. Erleichterung des Eingehens von sog. Tierkooperationen durch Gewährung einer gesetzlich normierten zinslosen Stundung auch unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten (Art. 3 GG) nicht bedenklich.

► *Die Verweisungsregelung in Abs. 7 ist verfassungsgemäß.* Die entsprechende Geltung der dort genannten Vorschriften dient der Gleichbehandlung aller betrieblichen Einkunftsarten.

Mit dem Unionsrecht ist § 13 vereinbar. Keine der in § 13 enthaltenen Regelungen verstößt gegen Vorschriften des Rechts der EG bzw. der heutigen EU, insbes. gegen die im EGV und dem AEUV garantierten Grundfreiheiten, wie zB Freizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit oder das Diskriminierungsverbot. § 13 gilt gleichermaßen für im Inland unbeschränkt und beschränkt Stpfl. (s. Anm. 7).

Zur ertragsteuerlichen Behandlung von EU-Beihilfen s. Anm. 32.

Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Auslandsverlusten in Lichte des Gemeinschaftsrechts umfassend KRUMM in LEINGÄRTNER, Kap. 2 Rn. 101 (7/2015).

IV. Geltungsbereich des § 13

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

4

Der sachliche Geltungsbereich des § 13 betrifft die estrechtl. Abgrenzung der Einkünfte aus LuF. Das Verfahrensrecht knüpft zB in § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO für die gesonderte Feststellung von Einkünften aus LuF in bestimmten Fällen an § 13 an. Zur Ermittlung des kstl. Einkommens verweist § 8 Abs. 1 KStG auch auf § 13. Soweit Regelungen des KStG oder des GewStG an den Begriff der LuF anknüpfen (zB § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG; § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 und Nr. 14 KStG; § 25 KStG; § 2 Abs. 3 GewStG; § 3 Nr. 6, Nr. 14 GewStG), gelten für die Auslegung dieselben Grundsätze wie im Rahmen des § 13. Im UStRecht ist § 13 für die Frage, ob ein land- und forstw. Betrieb iSv. § 24 Abs. 2 UStG vorliegt, indes nicht heranzuziehen. Die Auslegung des § 24 UStG ist unabhängig von der estl. Behandlung der Umsätze vorzunehmen (BFH v. 24.1.2013 – V R 34/11, BStBl. II 2013, 460; MA, DSrR 2007, 1817).

Im Beitrittsgebiet ist § 13 ab VZ 1991 uneingeschränkt anwendbar (Einigungsvertrag v. 31.8.1990 Anl. I Kapitel IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 141; zur Übergangszeit s. ausführl. die Vorkommentierung von GMACH – Stand 200. Lfg./Okt. 2000 –, im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 13 Anm. 6).

Der persönliche Geltungsbereich des § 13 erfasst sowohl Betätigungen als Einzelunternehmer als auch von PersGes. (vgl. Verweisungen in Abs. 7). Die Vorschrift gilt unmittelbar für unbeschränkt EStpfl. hinsichtlich ihrer land- und forstw. Einkünfte im Inland, zur Anwendung bei beschränkt EStpfl. s. Anm. 7).

► *Für Körperschaftsteuerpflichtige* hat § 13 über § 8 Abs. 1 KStG bezüglich der kstrechtl. Einkommensermittlung ebenfalls Bedeutung. Dies gilt selbst für solche, die kraft Gesetzes (§ 8 Abs. 2 KStG) nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen können, weil sie nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind. Sofern genuin land- und forstw. Einkünfte vorliegen, muss sich die kstrechtl. Einkommensermittlung aus Gleichbehandlungsgründen in bestimmten Punkten (zB Aktivierungs- und Bewertungswahlrechte) auch nach den besonderen Regeln für die LuF richten (s. dazu zB R 8.3 KStH 2015). Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 3 Abs. 2 KStG fingiert zudem bestimmte Realgemeinden unter den dort genannten Voraussetzungen als Mitunternehmerschaft (s. näher Anm. 100 ff.).

► *Juristische Personen des öffentlichen Rechts* mit Einnahmen aus LuF sind nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nicht kstpfl. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 KStG (zum zeitlichen Geltungsbereich § 54 Abs. 3 KStG) gelten selbstbewirtschaftete Forstbetriebe nicht als von der StBefreiung ausgeschlossene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 152c: verfassungsrechtl. Bedenken).

Einstweilen frei.

5–6

7 2. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Ein beschränkt Steuerpflichtiger (§ 1 Abs. 4) ist nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 mit seinen Einkünften aus einer im Inland betriebenen LuF grds. stpfl. nach § 13. Sind inländ. Grundstücke Teil eines ausländ. land- und forstw. Betriebs, ist die Steuerbarkeit auf die Einkünfte aus LuF beschränkt, die aus den im Inland belegenen Grundstücken erzielt werden (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). In DBA getroffene Regelungen sind zu beachten. § 50 Abs. 3 ermöglicht unter den dort genannten Voraussetzungen auch für beschränkte StPflcht mit Einkünften aus LuF die Anwendung des § 34c.

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger unterliegt grds. auch mit seinen im Ausland erzielten Einkünften aus LuF der ESt (vgl. auch § 34d Nr. 1), sofern ein DBA nichts Abweichendes bestimmt. Fehlt ein DBA, müssen die nach inländ. Vorschriften ermittelten Einkünfte aus LuF (BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704) der deutschen Besteuerung unterworfen werden. Es kommt allerdings eine StErmäßigung nach § 34c in Betracht. Die Tarifiermäßigung nach § 34b ist zulässig (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 152d). Für einen inländ. Betrieb mit Flächen im Ausland kommt daher auch bezüglich der im Ausland belegenen Flächen das deutsche Besteuerungsrecht in Frage, sofern nicht ein DBA Einkünfte aus diesen Grundstücken im Inland freistellt. Sofern diese Flächen aufgrund von Eigentum oder dauerhaftem Nutzungsrecht vom inländ. Betrieb aus bewirtschaftet werden, handelt es sich regelmäßig um eine ausländ. BS (BFH v. 2.4.2014 – I R 68/12, BStBl. II 2014, 875). Der BSBegriff richtet sich dabei, sofern nicht nach DBA gesondert bestimmt, nach § 12 AO (ausführl. dazu DEBATIN, DB 1988, 1285). Bei negativen Einkünften mit Auslandsbezug aus einer in einem Drittstaat (dazu § 2a Abs. 2a) belegenen LuF ist die Verlustabzugsbeschränkung nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu beachten (s. § 2a Anm. 27). Ist ein DBA vorhanden, gilt zumeist das Belegenheitsprinzip, dh., die Besteuerung erfolgt in dem Staat, in dem der land- und forstw. Betrieb belegen ist (s. Art. 6 OECD-MA 2014). In diesem Fall bleiben die betreffenden Einkünfte bei der Ermittlung des inländ. Einkommens außer Ansatz. Soweit nicht vom DBA ausgeschlossen, ist der ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 zu beachten (dazu § 32b Anm. 118 ff.). Dies gilt nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 idF durch das JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2799; BStBl. I 2009, 74) jedoch nicht für stfreie Einkünfte aus einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR. Seltener ist der Fall, dass nach dem DBA beiden beteiligten Staaten das Besteuerungsrecht verbleibt, aber im Wohnsitzstaat die ESt, die in dem anderen Staat für diese Einkünfte erhoben wurde, angerechnet wird (Anrechnungsmethode). Werden, wie das in einigen DBA der Fall ist, die Einkünfte aus LuF nicht gesondert erwähnt, sondern wird für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Anrechnungsmethode angeordnet, soweit dieses Vermögen nicht zu einer in dem jeweiligen Staat belegenen BS gehört, greift die Freistellung, wenn die Grundstücke zu einer ausländ. land- und forstw. BS gehören (DEBATIN, DB 1988, 1285 [1291]; zur Gewinnaufteilung bei grenzüberschreitender Hofbewirtschaftung RIEGLER/RIEGLER, IStR 2015, 185).

Die Mindestflächendeckung für die Anerkennung landw. Viehwirtschaft ist nach zT vertretener Auffassung generell unter Einbeziehung der im In- und Ausland belegenen Flächen zu beantworten (KRUMM in LEINGÄRTNER, Kap. 2 Rn. 10a [7/2015]). Im Falle beschränkter StPflcht sind angesichts der in § 49 Abs. 2 getroffenen Regelung aber nur die inländ. Flächen maßgeblich (glA NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 94 [8/2014]).

Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Beteiligungen an Forstplantagen in Mittelamerika s. OFD Rheinland v. 7.2.2012, juris, EStG-Kartei NW §§ 13, 13a EStG F. 9 Nr. 2000.

Einstweilen frei.

8–11

V. Verhältnis des § 13 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften

12

Verhältnis zu den Steuerbefreiungsvorschriften (§ 3): Nach § 3 Nr. 17 sind die Zuschüsse zum Beitrag nach § 32 ALG (Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte v. 29.7.1994, BGBl. I 1994, 1890; zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes v. 21.12.2015, BGBl. I 2015, 2557) stfrei. Nach § 3 Nr. 27 sind der Grundbetrag der Produktionsaufgaberente und das Ausgleichsgeld nach dem FELEG (Gesetz zur Förderung der Einstellung der landw. Erwerbstätigkeit v. 21.12.1989, BGBl. I 1989, 233, zuletzt geändert durch Art. 441 der VO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) bis zum Höchstbetrag von 18407 € stfrei.

Verhältnis zu den Vorschriften über die Einkunftsermittlung (§§ 4–7g, 13a, 14, 14a und § 55, EStDV, ForstSchAusglG):

- ▶ § 4: § 4 Abs. 1 und 3 kommen im Rahmen der LuF als Gewinnermittlungsart in Betracht (s. dazu Anm. 30).
- ▶ § 4a: § 4a Abs. 1 Sätze 1 und 2 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 und § 8c EStDV bestimmen das abweichende Wj. des LuF und regeln die Erfassung dieser Gewinne nach dem jeweiligen Kj. (s. § 4a Anm. 24 ff. und 71 f.).
- ▶ §§ 6b, 6c lassen sich mit bestimmten Maßgaben bezogen auf Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter eine Abzugs- oder Rücklagemöglichkeit auch im Bereich der LuF zu (s. im Einzelnen Erl. zu §§ 6b, 6c).
- ▷ *Zur Zuordnung von Grundstücken zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen* und der daraus folgenden grundsätzlichen Eignung als Reinvestitionsgut s. Anm. 31 sowie § 6b Anm. 37 und 68.
- ▷ *Im Flurbereinigungsverfahren* stellt die Zuteilung von Abfindungsgrundstücken wegen des Surrogationsprinzips keinen Grundstückserwerb dar. Somit scheidet diesbezüglich mangels Anschaffung eine Rücklagenbildung nach § 6b aus (BFH v. 1.7.2010 – IV R 7/08, BFH/NV 2010, 2250).
- ▷ *Die Übertragung der in einem Gewerbebetrieb entstandenen stillen Reserven* auf zu einem land- und forstw. Betrieb gehörende WG ist nach Sinn und Zweck des § 6b Abs. 4 Satz 2 zulässig, sofern der Veräußerungsgewinn nicht der GewSt unterliegt (BFH v. 30.8.2012 – IV R 28/09, BStBl. II 2012, 877, s. § 6b Anm. 142).
- ▶ § 7g: Kleinere und mittlere land- und forstw. Betriebe (dazu § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b und c sowie § 57 Abs. 3) können Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g nutzen (s. Erl. zu § 7g).
- ▷ *Im Beitrittsgebiet* ist nach § 57 Abs. 3 bei der Anwendung des § 7g vom Ersatzwirtschaftswert nach § 125 BewG auszugehen, wobei dieser aus Gleichbehandlungsgründen nur im Verhältnis der eigenen Fläche zu der zugepachteten Fläche anzusetzen ist (zu den Einzelheiten der Anpassung des Ersatzwirtschaftswerts an die Eigentumsverhältnisse s. BFH v. 6.3.2014 – IV R 11/11, BFH/NV 2014, 944).

- ▷ *Die Einheitswert-Grenze bei Ansparabschreibungen* land- und forstw. Betriebe ist ohne Einbeziehung des ertragstl. zum PV zählenden Wohnteils zu berechnen (s. BFH v. 30.6.2011 – IV R 30/09, BFH/NV 2011, 2054).
- ▶ § 13a: Zur speziell im Bereich LuF möglichen GE nach Durchschnittssätzen s. Erl. zu § 13a.
- ▶ §§ 14, 14a: In § 14 ist die Besteuerung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns und im mit dem VZ 2005 ausgelaufenen § 14a sind die Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter land- und forstw. Betriebe und einzelner WG geregelt (s. Erl. zu § 14 und 14a).
- ▶ § 55: Für die GE im Bereich LuF bei vor dem 1.7.1970 angeschafftem Grund und Boden enthält § 55 Sonderregelungen (s. Erl. zu § 55).
- ▶ *ESTDV*: Zu § 8c EStDV s. obige Ausführungen zu § 4a; für nicht buchführungspflichtige und auch tatsächlich nicht nach § 4 Abs. 1 den Gewinn ermittelnde forstw. Betriebe mit einer forstw. genutzten Fläche bis 50 ha sieht § 51 EStDV eine Pauschalierung von BA vor (s. Anm. 63).
- ▶ *Forstschäden-Ausgleichsgesetz* (Gesetz zum Ausgleich von Auswirkungen besonderer Schadensereignisse in der Forstwirtschaft – ForstSchAusglG v. 26.8.1985, BGBl. I 1985, 1757, zuletzt geändert durch Art. 412 der VO v. 31.12.2015, BGBl. I 2015, 1474): Zu den darin normierten besonderen StVergünstigungen im Rahmen der GE von Forstwirten s. Anm. 63.

Verhältnis zu den Verlustverrechnungsvorschriften (§§ 2a, 15 Abs. 4): Spezielle Verlustausgleichsbeschränkungen für Land- und Forstwirte finden sich für negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten in § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie für die gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung in § 15 Abs. 4.

- ▶ § 2a: Negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat (dazu § 2a Abs. 2a) belegenen land- und forstw. BS dürfen gem. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen und auch nicht nach § 10d abgezogen werden.
- ▶ § 15 Abs. 4 enthält zudem eine Regelung über ein beschränktes Verlustausgleichsverbot für die gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung (s. § 15 Anm. 1514f.).

Verhältnis zu den Sonderausgaben (§ 10): Altenteilsleistungen können unter bestimmten Voraussetzungen SA iSv. § 10 Abs. 1a Nr. 2 sein; s. Anm. 49 zum Wirtschaftsüberlassungsvertrag und Anm. 51 zur vorweggenommenen Erbfolge.

Verhältnis zu anderen Einkunftsarten (§ 15, 18 bis 22):

- ▶ § 15: Die Abgrenzung der Einkünfte aus LuF von denen aus Gewerbebetrieb ist von erheblicher praktischer Bedeutung (ausführl. Anm. 15 ff.).
- ▶ § 18: Übt ein Stpfl. sowohl eine land- und forstw. Tätigkeit als auch eine selbständige Arbeit getrennt aus, ist von getrennten Tätigkeiten iSv. von eigenständiger land- und forstw. Betrieb und selbständiger Arbeit auszugehen und dementsprechend ein jeweils ermittelter Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) der Besteuerung zu unterwerfen. Die Tätigkeit als AR oder in einer ähnlichen die Geschäftsführung überwachenden Funktion (dazu BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352), zB bei einer Zuckerfabrik in der Rechtsform einer AG oder einer Genossenschaft, führt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Zuweisung in § 18 Abs. 1 Nr. 3 zu Einkünften aus selbständiger Arbeit. Die Beratung von anderen Land- und Forstwirten bzw. die Tätigkeit als Sachverständiger ist im Falle beratender Agraringenieure ebenfalls grds. freiberuflich; bei nicht akademischem Hintergrund eher gewerblich (zur Abgrenzung s. § 18 Anm. 600 „Sachverständi-

ger“ und „Unternehmensberater“). Ist eine land- und forstw. Betätigung mit selbständiger Arbeit untrennbar verflochten, ist danach zu entscheiden, welche der beiden Betätigungen der gesamten Betätigung das Gepräge gibt. Bei Saatzucht hat die Rspr. trotz des wissenschaftlichen Ansatzes zB unter Berufung auf die Verkehrsanschauung den Schwerpunkt im Bereich LuF gesehen (BFH v. 6.5.1954 – IV 221/53 U, BStBl. III 1954, 197). Eine Generalisierung dieser Aussage überzeugt jedoch nicht. Sofern der wissenschaftliche Feldversuch zwecks Entwicklung neuer Sorten im Vordergrund steht, handelt es sich um eine freiberufliche Tätigkeit. Sofern die Produktion von Saatgut prägend erscheint, stellt die Betätigung LuF dar. Entschädigungen, die der Land- und Forstwirtschaft für ehrenamtliche Tätigkeiten in land- und forstw. Berufsverbänden oder Standesorganisationen erhält, sind grds. land- und forstw. Einkünfte, namentlich bei Gewährung als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen aus LuF (KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 122 [6/1999]; vgl. auch BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615, betr. Gewerbetreibenden). Werden Entschädigungen als Aufwandsentschädigungen aus einer Bundes- oder Landeskasse oder von anderen öffentlichen Kassen gezahlt, ist die StBefreiung nach § 3 Nr. 12 zu beachten. Zur Differenzierung im Falle der Erteilung von Reitunterricht s. Anm. 76.

► § 19: Landarbeitern, denen ein Ernterecht bezüglich bestellter Flächen zusteht, erzielen Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Erhalten sie dagegen sog. Deputatländereien zur eigenen Bewirtschaftung, fallen entsprechende erwirtschaftete Erträge bzw. Erlöse grds. unter die Einkunftsart LuF. Die ersparten Pachtzinsen sind als geldwerter Vorteil bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen, müssen dann aber auch in derselben Höhe bei den Einkünften aus LuF als BA abgezogen werden können (GIERE in FELSMANN, A 228 [4/2012]).

► § 20: Zum land- und forstw. BV gehören die betrieblichen Geldmittel, auch wenn sie rentierlich angelegt sind. Zinsen hieraus sind demnach Einkünfte aus LuF. Gegebenenfalls können Beteiligungen auch notwendiges land- und forstw. BV sein (so zB an land- und forstw. Verkaufsgenossenschaften, Molkereien, Zuckerrübenfabriken, wenn damit zB ein Belieferungsrecht verbunden ist, oder an Realgemeinden iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 4, dazu Anm. 100 ff.). Für die Einlage von Wertpapieren in das gewillkürte BV gelten dieselben strengen Grundsätze wie für Gewerbetreibende und Freiberufler (s. dazu BFH v. 17.5.2011 – VIII R 1/08, BStBl. II 2011, 862). Die Gründung einer typisch stillen Gesellschaft setzt im Bereich der LuF voraus, dass der Inhalt der mangels Handelsgewerbes nicht unmittelbar anwendbaren §§ 230 ff. HGB im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses nach §§ 705 BGB vereinbart wird (STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 15 Rn. 69 f. [5/2013]). Der typisch stille Gesellschafter ist kein Mitunternehmer. Er erzielt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Einkünfte aus Kapitalvermögen.

► § 21: Das Verhältnis zu den Einkünften aus VuV bestimmt die Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3. Hiernach sind Einkünfte, die bei isolierter Betrachtung solche aus VuV darstellen würden, bei entsprechendem Zusammenhang vorrangig den land- und forstw. Einkünften zuzurechnen. Entscheidend ist, ob der vermietete Gegenstand zu einem land- und forstw. BV gehört. Zu den besonderen Grundsätzen bei Verpachtung eines land- und forstw. Betriebs s. ausführl. Anm. 45; zur Vermietung von Ferienzimmer s. ausführl. Anm. 22.

► § 22: § 22 Nr. 1a ist im Bereich LuF vor allem in Zusammenhang mit der Besteuerung von Altenteilsleistungen von Bedeutung (vgl. Anm. 49 und 51). Entgelte für die Vermietung beweglicher Gegenstände (vgl. § 22 Nr. 3 Satz 1), soweit sie zum land- und forstw. BV gehören, sind land- und forstw. Einnahmen,

es sei denn, dass die Vermietung gewerblichen Charakter annimmt; dann handelt es sich um Einnahmen aus Gewerbebetrieb.

Verhältnis zu den Steuerermäßigungen (§§ 34b–d):

► § 34b: Für außerordentliche Holznutzungen gewährt § 34b bei Einkünften aus Forstwirtschaft ermäßigte StSätze. § 34b Abs. 5 ermächtigt die BReg. zudem durch RVO mit Zustimmung des BRats, sachliche Billigkeitsmaßnahmen bei Naturkatastrophen größeren Ausmaßes zu gewähren. Die Norm ist durch das StVereinfG 2011 v. 1.1.2011 (BGBl. I 2011, 2131) neu gefasst worden (dazu sehr krit. und mit verfassungsrechtl. Bedenken REIMER, FR 2011, 929 [934 f.]; s. ferner § 34b Anm. 3; zur zeitl. Anwendung BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0-01 I, BStBl. I 2012, 594).

► §§ 34c, 34d: Die StErmäßigung bei ausländ. Einkünften nach § 34c Abs. 1 bis 3 bezieht sich gem. § 34d Abs. 1 Nr. 1 auch auf Einkünfte aus einer in einem ausländ. Staat betriebenen LuF. Nach § 50 Abs. 3 ist § 34c Abs. 1 bis 3 bei Einkünften aus LuF eines beschränkt Stpfl., für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, entsprechend anzuwenden, soweit darin nicht Einkünfte aus einem ausländ. Staat enthalten sind, mit denen der beschränkt Stpfl. dort in einem ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird.

Verhältnis zu sonstigen Vorschriften (§§ 37, 49, 57):

► § 37: Nach § 37 Abs. 3 Satz 3 kann das FA die VorausZ bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. Kalendermonats an die ESt anpassen, die sich für den VZ voraussichtlich ergeben wird; dieser Zeitraum verlängert sich auf 23 Monate, wenn die Einkünfte aus LuF bei der erstmaligen Steuerfestsetzung die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen werden.

► § 49: § 49 Abs. 1 Nr. 1 erklärt Einkünfte aus einer im Inland betriebenen LuF zu inländ. Einkünften iSd. beschränkten StPfl. (§ 1 Abs. 4).

► § 57: Nach § 57 Abs. 3 ist bei der Anwendung des § 14a Abs. 1 und des § 7g im Beitrittsgebiet vom Ersatzwirtschaftswert nach § 125 BewG auszugehen.

Verhältnis zu anderen Steuerarten (BewG, GewStG, KStG, UStG): Die in § 13 enthaltene Begriffsbestimmung der LuF ist auch für Regelungen des KStG und des GewStG von Bedeutung (zB § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG; § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 und Nr. 14 KStG; § 25 KStG; § 2 Abs. 3 GewStG; § 3 Nr. 6, Nr. 14 GewStG). In Abs. 1 Nr. 4 bezieht sich § 13 demgegenüber auf den Begriff der Realgemeinde in § 3 Abs. 2 KStG. § 13 knüpft in Teilbereichen an das Bewertungsrecht an (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 4 und 5, Nr. 2, Abs. 6). Trotz Übernahme der in § 13 enthaltenen Abgrenzungsmerkmale der LuF in § 24 Abs. 2 UStG ist dessen Auslegung unabhängig von der estl. Behandlung der Umsätze vorzunehmen (BFH v. 24.1.2013 – V R 34/11, BStBl. II 2013, 460; MA, DSrR 2007, 1817).

13–14 Einstweilen frei.

2. Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb

15 a) Bedeutung der Abgrenzung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte von denen aus Gewerbebetrieb

Die Bedeutung der Unterscheidung land- und forstw. von gewerblicher Einkunftserzielung beruht in erster Linie auf zahlreichen stl. Vergünstigungen, die Land- und Forstwirten zustehen. Die Zuordnung zu Einkünften aus LuF führt zu den weitgehend wahlrechtsabhängigen Gewinnermittlungsmethoden nach

§§ 4 Abs. 1 und Abs. 3 sowie § 13a und § 51 EStDV, geringeren Anforderungen an die Buchführungspflicht, zum Abzug des Freibetrags nach § 13 Abs. 3 und zu besonderen Billigkeitsregelungen (zB den Gewerbebetrieben grds. nicht zukommende Möglichkeiten, auf eine Aktivierung des Feldinventars und der selbst erzeugten Vorräte zu verzichten).

Zum Feldinventar s. R 14 Abs. 3 EStR 2015; FG Berlin-Brandenb. v. 13.4.2016 – 1 K 5322/14, EFG 2016, 1701, nrkr., Az. BFH IV R 25/16; FG Meckl.-Vorp. v. 24.9.2014 – 3 K 180/13, EFG 2015, 421, nrkr., Az. BFH IV R 45/14; FG Sachs.-Anh. v. 20.2.2012 – 1 K 850/07, EFG 2012, 1645, rkr.; zur Ausnahme für Körperschaften, die LuF betreiben, s. R 8.3 Satz 2 KStR 2015; aA GIERE in FELSMANN, B 774h (4/2014): alle aktiv tätigen Landwirte mit jährlich wechselnder Fruchtfolge, auch solche mit Einkünften aus Gewerbebetrieb; umfassend zur Bewertung des Feldinventars WIEGAND, NWB 2013 (2330). Zum Vorratsvermögen s. Buchführungserlass des BMF v. 15.12.1981 – IV B 4 - S 2163 - 63/81, BStBl. I 1981, 878, Tz. 3.1.3., zur GewStFreiheit, aber auch zu einer besonderen Grundsteuerbelastung für land- und forstw. genutzten Grundbesitz. Zu weiteren stl. Begünstigungen und außersteuerlichen Interessen s. KÖHNE/WESCHE, 3. Aufl. 1995, 60 f.; zur Bedeutung der Abgrenzung der LuF vom Gewerbebetrieb aus ustl. Sicht HORN, HLBS-Report 2011, 158.

b) Grundsätze zur Abgrenzung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte von solchen aus Gewerbebetrieb 16

Einfluss der Rechtsform: Die Abgrenzung land- und forstw. Einkünfte von solchen aus Gewerbebetrieb richtet sich ua. danach, ob die mit einem land- und forstw. Betrieb erzielten Einkünfte kraft Gesetzes bzw. Rechtsform zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Dies gilt für die nach HGB zur Führung von Büchern verpflichteten Körperschaften (§ 8 Abs. 2 KStG) sowie gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2). Bei Mitunternehmenschaften ist die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 zu beachten, wonach als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer oHG, KG oder einer anderen PersGes. gilt, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 ausübt. Allerdings gelten Tätigkeiten, die die Voraussetzungen der von der Verwaltung für die Grenzziehung herangezogenen Vereinfachungsregelungen erfüllen, dabei als land- und forstw. (R 15.5 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 EStR 2015). Wird im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (zu den Voraussetzungen s. § 15 Anm. 795 ff.) eine LuF vom Besitzunternehmen an eine BetriebsKapGes. zur Bewirtschaftung verpachtet, bestimmt der gewerbliche Charakter der Betriebsgesellschaft die Qualifikation der Verpachtungstätigkeit (vgl. entsprechend BFH v. 18.6.1980 – I R 77/77, BStBl. II 1981, 39; aA RANFT, DSStZ 1988, 79; zur Betriebsaufspaltung in der LuF s. auch MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 157d ff.).

Trennbarkeit entscheidet: Ob bei land- und forstw. und gewerblichen Aktivitäten ein einheitlich zu beurteilender Betrieb oder mehrere Einkunftsarten vorliegen, ist seit Änderung der Verwaltungsauffassung durch die EStÄR 2012 v. 25.3.2013 (BStBl. I 2013, 276) in Reaktion auf das sog. Hofladener Urteil des BFH v. 25.3.2009 (IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113) in der Rechtspraxis danach zu bestimmen, ob die verschiedenen – teils land- und forstw. und teils gewerblichen – Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie sich unlösbar gegenseitig bedingen (R 15.5 Abs. 1 Satz 6 EStR 2015; s. auch BFH v. 6.3.2013 – II R 55/11, BStBl. II 2013, 518, zum KraftStG). Sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen den verschiedenen Tätigkeiten alleine reichen hierfür nicht aus (R 15.5 Abs. 1 Satz 5 EStR 2015). Nur unter diesen engen Voraussetzungen ist die Betätigung einheitlich danach zu qualifizieren, ob das land- und forstw.

oder das gewerbliche Element überwiegt (R 15.5 Abs. 1 Satz 7 EStR 2015). Entscheidend ist dann, welcher Tätigkeit die überwiegende Bedeutung im Rahmen des Gesamtbetriebs zukommt und dem Unternehmen das Gepräge verleiht (so schon BFH v. 27.1.1995 – IV B 109/94, BFH/NV 1995, 772).

Grundsatz einer getrennten Beurteilung: Nach og. Grundsätzen trennbare Tätigkeiten sind hinsichtlich der Art der erzielten Einkünfte getrennt zu beurteilen (R 15.5 Abs. 1 Satz 4 EStR 2015). Liegen im Ergebnis sowohl land- und forstw. als auch gewerbliche Aktivitäten vor, besteht sog. partielle Gewerblichkeit des Betriebs (so GOSSERT in KORN, § 13 Rn. 5.3 [6/2014]). Nur die aus der gewerblichen Betätigung erzielten Einkünfte werden als solche aus Gewerbebetrieb besteuert. Eine Umqualifizierung der land- und forstw. Einkünfte findet zum Vorteil der Stpfl. nicht statt.

► *Die Grenzziehung zwischen landwirtschaftlicher und gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung* hat der Gesetzgeber in Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5 mit spezieller Rechtsfolge – bei fehlender Mindestflächendeckung erfolgt eine Differenzierung nach Tierzweigen – näher und detaillierter vorgenommen (s. Anm. 77). Gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung ist in § 15 Abs. 4 geregelt (s. § 15 Anm. 1514 ff.).

► *Die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb* kann im Falle sog. partieller Gewerblichkeit in übersichtlichen Fällen, in denen eigenes BV des Gewerbebetriebs nicht vorliegt, mittels Nebenrechnung aus der GE des land- und forstw. Betriebs abgeleitet werden (generell befürwortend GOSSERT in KORN, § 13 Rn. 5.11 [6/2014]). Anderenfalls ist für jeden Betrieb eine GE nach dem jeweils maßgeblichen Wj. zu erstellen. Ein in beiden Betrieben eingesetztes WG gehört zu dem BV, in dem es überwiegend genutzt wird. Die Verwendung im anderen Betrieb führt zu einer gewinnerhöhenden Entnahme in Höhe der Selbstkosten, beim anderen Betrieb zu einer BA.

Unschädlichkeitsgrenze: Die Verw. hat sich in den EStÄR 2012 v. 25.3.2013 (BStBl. I 2013, 276) für eine – mE großzügige – Unschädlichkeitsregelung entschieden, bis zu der an sich gewerbliche Betätigungen noch der LuF zugeordnet werden können (s. R 15.5 EStR 2015). Sie orientiert sich an den Vorgaben im sog. Hofladennurteil des BFH v. 25.3.2009 (IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113) und geht aus Praktikabilitätsgründen zum Teil darüber hinaus. Die Unschädlichkeitsgrenze differenziert zum einen nach verschiedenen Tätigkeitsgruppen: dem Absatz eigener Erzeugnisse (R 15.5 Abs. 3 bis 8 EStR 2015) und den Dienstleistungen (R 15.5 Abs. 9 und 10 EStR 2010). Für beide Gruppen gilt jeweils, dass die Umsätze aus diesen Tätigkeiten auf Dauer insgesamt nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes (netto) des land- und forstw. Betriebs und nicht mehr als 51 500 € (netto) im Wj. betragen dürfen (R 15.5 Abs. 11 EStR 2015). Zusätzlich zu beachten ist, dass die Umsätze beider Gruppen zusammen auf Dauer insgesamt nicht mehr als 50 % des Gesamtumsatzes (netto) des land- und forstw. Betriebs betragen dürfen (R 15.5 Abs. 11 Satz 3 EStR 2015). Für die Beurteilung der Dauerhaftigkeit der Grenzüberschreitung gelten jeweils die Kriterien des sog. Strukturwandels (s. dazu BFH v. 14.12.2006 – IV R 10/05, BStBl. II 2007, 516; R 15.5 Abs. 2 EStR 2015; ausführl. Anm. 21). Erforderlich ist mithin entweder eine dauerhafte Grenzüberschreitung aufgrund planmäßiger Handlungen des Landwirts oder eine Grenzüberschreitung drei Jahre in Folge.

Übergangsregelung: Rechtspraktisch ist zu beachten, dass die FinVerw. in Fällen, in denen es für den Stpfl. günstiger ist, ihre abw. Verwaltungsauffassung in R 15.5 EStR 2011 bis zur Veröffentlichung der EStÄR 2012 v. 25.3.2013 (BStBl. I 2013, 276) vorläufig weiter anwendet (R 15.5 Abs. 14 EStR 2015). Da-

nach gelten zum Teil stärker ausdifferenzierte Grundsätze für die Grenzüberschreitung zum Gewerbebetrieb (umfassende Gegenüberstellung GOSSERT in KORN, § 13 Rn. 5.10 ff. [6/2014]). Unschädlich ist danach zB der Zukauf fremder Erzeugnisse bis zu einem Einkaufswert von 30 % des Gesamtumsatzes, sofern deren Verkaufswert nicht erkennbar über 50 % des Gesamtumsatzes liegt. Angesichts des Veröffentlichungsdatums im März 2013 gelten spätestens ab dem Wj. 2013/2014 bzw. – bei mit dem Kj. übereinstimmenden Wj. – dem Wj. 2014 die og. Grundsätze. Unter Berücksichtigung des dreijährigen Beobachtungszeitraums in Fällen allmählichen Strukturwandels (R 15.5 Abs. 2 Satz 4 EStR 2015) finden die in R 15.5 EStR 2011 gefundenen Unschädlichkeitsgrenzen somit maximal bis zum Wj. 2016/ 2017 bzw. 2017 Anwendung (AGATHA in KANZLER/KRAFT/BÄUML, 17. Aufl. 2016, § 13 Rn. 23).

c) Einzelfälle landwirtschaftsfremder Tätigkeiten eines Land- und Forstwirts

aa) Handelsbetrieb des Land- und Forstwirts

(1) Absatz von Fremderzeugnissen

17

Selbstvermarktung als landwirtschaftliche Betätigung: Die Selbstvermarktung der Eigenerzeugnisse eines land- und forstw. Betriebs ist nicht gewerblich, unabhängig davon, ob die Produkte direkt vom Hof, in einem eigenen Laden, im Groß- und Einzelhandel oder auf dem Wochenmarkt bzw. im Großmarkt verkauft werden. Ein sog. Hofladen wie auch ein räumlich getrenntes Handelsgeschäft, in dem ausschließlich Eigenerzeugnisse verkauft werden, sind daher grds. Bestandteil des landw. Betriebs (BFH v. 25.3.2009 – IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113; R 15.5 Abs. 6 Satz 1 EStR 2015; WIEGAND, NWB 2012, 460).

Absatz von Fremderzeugnissen: Der zusätzlich zur Vermarktung von Eigenerzeugnissen betriebene Verkauf von Fremderzeugnissen durch einen Land- und Forstwirt ist isoliert betrachtet eine gewerbliche Betätigung (R 15.5 Abs. 6 Satz 3 EStR 2015) und führt grds. zu Einkünften iSv. § 15 (sog. partielle Gewerblichkeit, s.o.). Dies gebietet die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Wettbewerbsneutralität des StRechts. Bleibt der Absatz von Fremderzeugnissen innerhalb gewisser Grenzen, lässt die FinVerw. dennoch eine Behandlung als LuF zu (s. Unschädlichkeitsgrenze in Anm. 16).

Eigene Erzeugnisse iSd. og. Abgrenzungen sind alle land- und forstw. Erzeugnisse des Betriebs, die im Rahmen seines Erzeugungsprozesses gewonnen werden (R 15.5 Abs. 5 Satz 1 EStR 2015).

Fremde Erzeugnisse iSd. og. Abgrenzung sind alle zur Weiterveräußerung zugekauften Erzeugnisse, Produkte oder Handelswaren, die nicht im land- und forstw. Erzeugungsprozess des eigenen Betriebs verwendet werden (R 15.5 Abs. 5 Satz 7), mithin solche, die in einem fremden Betrieb hergestellt werden (BFH v. 11.10.1988 – VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284), oder solche, die der Stpfl. von einem seiner eigenen Betriebe in den anderen überträgt.

Die Nebenbetriebsfrage stellt sich bei Handelsbetrieben grds. nicht (vgl. Anm. 107).

(2) Gewerblicher Grundstückshandel des Land- und Forstwirts

18

Grundstücksveräußerung als landwirtschaftliches Hilfsgeschäft: Veräußert ein Land- und Forstwirt ihm gehörende land- und forstw. genutzte Grundstücke, so kann sich die Frage stellen, ob diese Tätigkeit land- und forstw. Hilfsgeschäft oder Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels ist. Während es bei der Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der Vermögensverwaltung meist um die StPflcht selbst geht (vgl. dazu § 15

Anm. 1120 ff.), sind Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken des land- und forstw. BV stets zu versteuern, sei es als Einkünfte aus LuF oder solche aus Gewerbebetrieb. Bei Letzteren kann allerdings GewSt anfallen. Im Rahmen der ESt kann die Frage zB im Rahmen der Reinvestitionsvergünstigungen nach §§ 6b und 6c relevant sein (s. BFH v. 8.11.2007 – IV R 35/06, BStBl. II 2008, 359; KANZLER, FR 2008, 633; zu den Nachteilen des gewerblichen Grundstücks-handels statt LuF: KANZLER, FR 2013, 822 [828]).

Grundsätzlich gehören die land- und forstw. genutzten Grundstücke zum AV des land- und forstw. Betriebs. Ihre Veräußerung ist land- und forstw. Hilfs-geschäft (BFH v. 24.11.2011 – IV B 147/10, BFH/NV 2012, 432). Die Eigen-schaft als AV des land- und forstw. Betriebs wird durch den Übergang zur Brachlage der Grundstücke oder einer Verkaufsabsicht nicht berührt. Auch der Umstand, dass der Land- und Forstwirt zu seinem land- und forstw. BV gehö-renden Grundbesitz parzelliert und die (mitunter zahlreichen) Parzellen mit ho-hem Gewinn veräußert, ändert am Charakter eines land- und forstw. Hilfs-geschäfts nichts (BFH v. 8.11.2007 – IV R 35/06, BStBl. II 2008, 359). Selbst wenn der Land- und Forstwirt neben seinem land- und forstw. Betrieb einen ge-werblichen Grundstückshandel unterhält, sind Grundstücksveräußerungen aus seinem land- und forstw. BV grds. als land- und forstw. Hilfs-geschäfte zu beur-teilen (vgl. BFH v. 22.5.1987 – III R 212/83, BFH/NV 1987, 717).

Gewerblicher Grundstückshandel als Ausnahme: Keine land- und forstw. Hilfs-geschäfte liegen hingegen vor, wenn der Land- und Forstwirt wiederholt in-nerhalb eines überschaubaren Zeitraums land- und forstw. Grundstücke in Ge-winnabsicht veräußert, die er bereits in der Absicht einer Weiterveräußerung er-worben hat (BFH v. 28.6.1984 – IV R 156/81, BStBl. II 1984, 798), denn in Fällen dieser Art gehören die Grundstücke von vornherein zum BV eines ge-werblichen Grundstückshandels.

Über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehende in Veräußerungsabsicht vorgenommene werterhöhende Aktivitäten, zB die Beantragung eines Bebau-ungsplans oder die Durchführung von Erschließungs- und Baumaßnahmen (auch durch beauftragte Dritte), können ebenfalls zur Annahme eines gewerb-lichen Grundstückshandels führen, da der Landwirt die Grundstücke in solchen Fällen vergleichbar einem Gewerbetreibenden verwertet, indem er Objekte an-derer Marktgängigkeit schafft (zu den schädlichen und unschädlichen Aktivitä-ten im Einzelnen KANZLER, FR 2013, 822 [827]). Hier gelten die Kriterien für die Abgrenzung privater Vermögensverwaltung von den Einkünften aus gewerb-lichem Grundstückshandel entsprechend (BFH v. 8.11.2007 – IV R 35/06, BStBl. II 2008, 359; v. 24.11.2011 – IV B 147/10, BFH/NV 2012, 432; von SCHÖNBERG, DStZ 2005, 61 [67 f.]; vgl. zu den Abgrenzungskriterien im Einzel-nen § 15 Anm. 1138).

Die Bestellung von Erbbaurechten an bislang land- und forstw. Grundbesitz führt nicht zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342). Isoliert betrachtet liegt private Vermögensverwaltung (VuV) vor. Selbst die Bestellung einer Vielzahl von Erb-baurechten führt dabei indes noch nicht zur Überschreitung der für eine landw. Betätigung schädlichen Grenze und einer daraus resultierenden Zwangsentnah-me, sofern die endgültige Nutzungsänderung einen Umfang von weniger als 10 % der landw. Flächen betrifft. Unerheblich ist, ob die Erträge aus der Ver-mögensverwaltung die land- und forstw. Einkünfte überwiegen (BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; zu Gestaltungsmöglichkeiten bei Bestel-lung von Erbbaurechten im land- und forstw. Betrieb KANZLER, FR 2011, 771).

Rechtsfolgen des Übergangs zum Gewerbebetrieb: Liegt nach den vorstehenden Ausführungen ein Gewerbebetrieb vor, so werden die betreffenden Grundstücke UV des Gewerbebetriebs; und zwar auch, wenn der Land- und Forstwirt die Grundstücke noch weiterhin land- und forstw. nutzen sollte (BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 26/03, BStBl. I 2004, 434; MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 155d [2/2012]). Eine Aufdeckung stiller Reserven ist damit gem. § 6 Abs. 5 grds. nicht verbunden. Die Veräußerung der Objekte des UV ist weder nach §§ 16, 34 begünstigt noch von der GewSt freigestellt (s. zu Gewinnermittlungs- und Verfahrensfragen im Einzelnen § 15 Anm. 1160f.).

bb) Be- und Verarbeitungsbetriebe

19

Eigenbetriebliche Verwendung: Die Be- und Verarbeitung eigenerzeugter land- und forstw. Produkte zur Verwendung im Betrieb gehört zur land- und forstw. Betätigung.

Abgabe an Dritte: Die Be- und Verarbeitung eigenerzeugter land- und forstw. Produkte zur Abgabe an Dritte kann eine gewerbliche Betätigung darstellen. Ist die Be- und Verarbeitung aber noch Teil der Urproduktion, so liegt keine gewerbliche Tätigkeit vor. Das ist jedenfalls im Falle der bloßen Konservierung oder Vermarktungsmaßnahmen wie dem Schälen und der Verpackung des Urprodukts in handelsübliche Portionen als Abschluss der Urproduktion ohne weitere Bearbeitung der Fall, selbst wenn damit gewisse Dienstleistungen verbunden sind (s. aber BFH v. 8.5.2008 – VI R 76/04, BStBl. II 2009, 40, zu § 40a Abs. 3 Satz 1: Schälen von Spargel ist angesichts der Schaffung eines Produkts anderer Marktgängigkeit nicht mehr landw. Urproduktion), denn die land- und forstw. Urproduktion endet erst mit der Marktfähigkeit des Produkts. Insbesondere leicht verderbliche Erzeugnisse sind erst in konservierter Form marktfähig (FG München v. 25.8.2005 – 2 K 5007/03, EFG 2006, 106, rkr., zur Verarbeitung übergroßer Gurken zu Gurkensticks). Je weniger die Konservierung zur Haltbarmachung notwendig erscheint und je aufwendiger sie sich darstellt (zB Umfang und Wertanteil der erforderlichen Zutaten), desto eher fällt sie aus dem Anwendungsbereich der land- und forstw. Urproduktion heraus. Die Herstellung von Wurstwaren oder Fertiggerichten ist nach diesen Maßstäben zB keine land- und forstw. Urproduktion mehr. Allerdings akzeptiert die Rspr. eine Bagatellgrenze, bis zu der auch eine erhebliche Be- und Verarbeitung noch der land- und forstw. Urproduktion zugerechnet werden darf. Der absolute Höchstbetrag der diesbezüglich erzielten Umsätze orientierte sich dabei früher an der in § 19 UStG normierten Kleinunternehmergrenze (17 500 €), wobei der Umsatzanteil zugleich 10 % nicht überschreiten durfte (BFH v. 12.12.1996 – IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427). Im Hinblick auf das sog. Hofladener Urteil des BFH v. 25.3.2009 (IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113) und die EStÄR 2012 v. 25.3.2013 (BStBl. I 2013, 276) ist die Wesentlichkeit der Be- und Verarbeitungstätigkeiten gem. R 15.5 Abs. 3 Satz 7 EStR 2015 nunmehr anhand der in R 15.5 Abs. 11 EStR 2015 genannten Grenzen zu beurteilen (maximal ein Drittel des Gesamtumsatzes [netto] des land- und forstw. Betriebs und nicht mehr als 51 500 € [netto] im Wj.; glA GOSSERT in KORN, § 13 Rn. 25.1 [6/2014]).

Beispiele:

- ▶ *Das Keltern von Wein aus eigenen Trauben* gehört noch zum Weinbau (BFH v. 27.11.1997 – V R 78/93, BStBl. II 1998, 359).
- ▶ *Die Herstellung von Sauerkraut* gehört als Haltbarmachung des Weißkohls noch zur land- und forstw. Urproduktion (missverständlich FG Köln v. 3.12.2001 – 11 K 4183/95, StE 2002, 139, das diese Auffassung zwar teilt, aber dennoch einen land- und

forstw. Nebenbetrieb annimmt. Die Nebenbetriebsfrage stellt sich nicht, sofern die Verarbeitung noch zur land- und forstw. Urproduktion gehört).

► *Das Räuchern von Fisch* ist als Konservierung noch land- und forstw. Urproduktion (WIEGAND in FELSMANN, A 315 [4/2014]; NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 174 [8/2014]).

Stellt die Be- und Verarbeitung eine gewerbliche Betätigung dar, die die Unschädlichkeitsgrenze (s. Anm. 16) überschreitet, so kann die Be- und Verarbeitung entweder partiell zu gewerblichen Einkünften führen oder ein Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 sein (s. dazu Anm. 105 ff.).

Energieerzeugung: Siehe Anm. 107.

20 cc) Dienst- und Werkleistungen sowie überbetriebliche Zusammenarbeit

Beim Vertrieb land- und forstw. Erzeugnisse anfallende Dienst- und Werkleistungen gehören grds. noch zur LuF, sofern ihnen bei wertender Betrachtung keine eigenständige Bedeutung zukommt (zB Verpackung, Auslieferung, isolierter Ausschank selbsterzeugten Weins ohne Kombination mit dem Absatz von Speisen und zugekauften Getränken). Anderenfalls sind vom Land- und Forstwirt in Zusammenhang mit dem Absatz seiner Erzeugnisse erbrachte Dienst- und Werkleistungen (zB Gartengestaltung, Grabpflege) sowie der in diesem Zusammenhang betriebene Absatz von Fremderzeugnissen (zugekaufte Produkte, Besen- und Straußwirtschaft, Hoffeste mit Bewirtung) grds. gewerblich. Für den Absatz eigener Erzeugnisse iVm. Dienstleistungen gilt dies insoweit nicht, als die Umsätze mit selbst gewonnenen land- und forstw. Erzeugnissen mindestens die Hälfte der aus der Betätigung erzielten Umsätze ausmachen (R 15.5 Abs. 7 EStR 2015). Unter den Voraussetzungen der Unschädlichkeitsgrenze (Anm. 16) akzeptiert die FinVerw. insgesamt eine Behandlung als land- und forstw. Betätigung. Die Unschädlichkeitsgrenze gilt gem. R 15.5 Abs. 8 EStR 2015 auch für den Absatz eigenerzeugter Getränke iVm. besonderen – grds. gewerblichen – Leistungen. Im Falle einer nach diesen Kriterien gewerblichen Betätigung ist zu prüfen, ob sie unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1 Gegenstand eines land- und forstw. Nebenbetriebs ist (s. Anm. 106). Ansonsten gilt der Grundsatz „partieller Gewerblichkeit“ (s. näher zu den allgemeinen Kriterien Anm. 16).

► *Beispiel Friedhofsgärtnereien:* R 15.5 Abs. 7 Satz 2 EStR 2015 stellt auf den jeweiligen Vertragsinhalt ab. Streng genommen müsste danach für jeden Auftrag geprüft werden, ob der Leistungsanteil der eigenerzeugten Ware überwiegt (dann insoweit land- und forstw. Einkünfte) oder nicht (dann gewerbliche Einkünfte). In der Praxis dürfte diese Regelung schwer umsetzbar sein, zumal vertraglich vereinbarte Leistungen zum Teil zu unterschiedlichen Zeitpunkten erbracht und abgerechnet werden und aus der Rechnung auch nicht zwingend ersichtlich ist, ob selbst erzeugte oder zugekaufte Pflanzen Verwendung fanden. Im Ergebnis wird man wohl Stichproben auswerten und sachgerecht schätzen müssen (VÖLLINGER, HLBS-Report 2013, 82 [83]).

Losgelöst vom Vertrieb erbrachte Dienstleistungen können zur Annahme einer gewerblichen Betätigung des Land- und Forstwirts führen. Im Rahmen der Grenzziehung ist zu unterscheiden, ob er dafür eigene Maschinen einsetzt oder nicht.

► *Dienstleistungen ohne Einsatz eigener Maschinen:* Sofern der Land- und Forstwirt Dienstleistungen für Dritte ohne Einsatz von WG seines Betriebs erbringt, handelt es sich dennoch um eine land- und forstw. Betätigung, sofern er typische land- und forstw. Dienstleistungen erbringt und die Unschädlichkeitsgrenze der R 15.5 Abs. 11 EStR 2015 eingehalten ist (s. Anm. 16). Für die LuF untypische

Dienstleistungen sind hingegen grds. gewerblich. Unter typisch land- und forstw. Tätigkeiten sind die im Rahmen des unmittelbaren land- und forstw. Erzeugungsprozesses anfallenden Betätigungen zu verstehen, zB Feldbestellung, Erntearbeiten, Tierfütterung und Tierpflege, Betriebshilfe, landschaftsbezogene Tätigkeiten wie zB die Pflege von Biotopen, Naturschutzgebieten, Deichen usw., nicht aber handwerkliche Leistungen, zB auch das Schlachten oder sonstige als gewerblich angesehene Leistungen, zB Straßen-, Graben-, Schneeräumungsarbeiten oder Fäkalientransporte für öffentlich-rechtl. ArbG, Tätigkeiten für Freizeitanlagen (s. BMF v. 12.7.1989 – IV B 4 - S 2230 - 27/89, BStBl. I 1989, 257).

► *Dienstleistungen unter Einsatz eigener Maschinen:* Sofern der Land- und Forstwirt Dienstleistungen für Dritte unter Einsatz von WG seines Betriebs erbringt, entscheidet der Umfang der Betätigung über deren estl. Qualifikation (s. R 15.5 Abs. 9 und 11 EStR 2015). Ob die in Rede stehende Dienstleistung für LuF typisch ist oder nicht, ist für ihre Einordnung irrelevant. Ein gegenüber der LuF gesonderter Gewerbebetrieb liegt jedenfalls vor, sofern eigens zum Zwecke außerbetrieblicher Nutzung angeschaffte WG zum Einsatz kommen. Gleiches gilt, wenn der Einsatz der WG für eigenbetriebliche Zwecke geringfügig ist, dh. nachhaltig einen Umfang von 10 % unterschreitet. Eine gesonderte gewerbliche Tätigkeit ist zudem gegeben, wenn die durch die Betätigung erzielten Umsätze die Unschädlichkeitsgrenze der R 15.5 Abs. 11 EStR 2015 überschreiten (s. Anm. 16; krit. zu einer derart starren Grenze JACHMANN, jurisPR-SteuerR 31/2007 Anm. 5).

► *Stellungnahme:* Kritisch anzumerken ist, dass die genannten Vereinfachungsregelungen zur Bagatellisierung an sich schädlicher gewerblicher Betätigung im Gesetz keine Stütze finden und als großzügige Subvention zudem unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten sowie vor dem Hintergrund der anzustrebenden Wettbewerbsneutralität der Besteuerung problematisch sind (ablehnend daher WENDT, FR 1996, 265 [277]; s. auch SCHILD, DStR 1997, 642 [647]).

Maschinen- oder Transportgemeinschaften: Im Falle überbetrieblicher Zusammenarbeit in Maschinen- oder Transportgemeinschaften liegt kein Gewerbebetrieb vor, wenn die Gemeinschaft die Maschinen lediglich kostendeckend an die Gemeinschaftler überlässt (BMF v. 12.2.2009 – IV C 6 - S 2246/08/10001, BStBl. I 2009, 398, zu ärztlichen Laborgemeinschaften kann insofern entsprechend herangezogen werden). Denn dann fehlt es an der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht. Die Gemeinschaftler haben in diesen Fällen die anteiligen AK zu bilanzieren. Die AfA steht ihnen anteilig zu (KRECKL in LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 50 [11/2014]; zum Vorsteuerabzug s. BFH v. 1.10.1998 – V R 31/98, BStBl. II 2008, 497). Eine gesonderte und einheitliche Feststellung ist möglich (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der VO zu § 180 Abs. 2 AO; abgedruckt bei BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 79 [10/2016]). Gemeinschaften mit Gewinnerzielungsabsicht auf Ebene der Gesellschaft sind hingegen grds. Gewerbebetrieb. Die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht kann selbst darin bestehen, die Maschinen zT Dritten kostendeckend zu überlassen, weil der Kostenanteil der beteiligten Land- und Forstwirte für die Nutzung im eigenen Betrieb dadurch sinkt (WENDT, FR 1996, 265 [280]). Für die erforderliche Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr reicht das Angebot an eine begrenzte Allgemeinheit aus – sie kann mithin auch im Verhältnis der Gemeinschaft zu ihren Gemeinschaftlern existieren (zum erforderlichen Umfang der Beteiligung am Marktgeschehen auch H 15.4 EStH 2015 und MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 152a).

21 **dd) Strukturwandel**

Durch Strukturwandel kann ein land- und forstw. Betrieb in die Gewerblichkeit hineinwachsen. Zwei Fallgruppen sind dabei zu unterscheiden (s. BFH v. 14.12.2006 – IV R 10/05, BStBl. II 2007, 516; v. 19.2.2009 – IV R 18/06, BStBl. II 2009, 654; R 15.5 Abs. 2 EStR 2015):

Der sofortige Strukturwandel ist durch eine planmäßige Umstrukturierung des Betriebs hin zum Gewerbebetrieb gekennzeichnet. Hier begründet bereits die Aufnahme der ersten Vorbereitungsmaßnahmen, durch die der Betriebsinhaber zu erkennen gibt, dass er seinen land- und forstw. Betrieb nunmehr gewerblich fortführt, einen Gewerbebetrieb.

Der allmähliche Strukturwandel ist dagegen dadurch gekennzeichnet, dass die Grenze zur Gewerblichkeit nicht aufgrund struktureller auf Dauer angelegter Handlungen, sondern aufgrund eines Bündels von Einzelmaßnahmen allmählich erfolgt, die erst in ihrem Zusammenhang erkennen lassen, ob sie zu einer Umqualifizierung der Einkunftsart führen. Der Beobachtungszeitraum beträgt hier drei Jahre, wobei im Falle nachhaltiger Überschreitung der Grenze zum Gewerbebetrieb ab dem vierten Jahr ein solcher anzunehmen ist. Somit besteht in Fällen drohenden allmählichen Strukturwandels die Möglichkeit, durch zeitnahe Maßnahmen die Gewerblichkeit noch zu vermeiden (ebenso R 15.5 Abs. 2 Satz 4 EStR 2015; GIERE in FELSMANN, A 58 [4/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 40; STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 57 [9/2012]; aA KUBE in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 13 Rn. 17).

► *Bei Rechtsnachfolge* während der indifferenten Phase eines möglichen allmählichen Strukturwandels beginnt der Dreijahreszeitraum nicht neu, da die Betrachtung objektbezogen erfolgt (R 15.5 Abs. 2 Satz 5 EStR 2015; glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 40). Die Gegenmeinung (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 60 [9/2012]) argumentiert, dass die ESt nicht objekt-, sondern personenbezogen sei. Die vermittelnde Auffassung verfährt zumindest bei entgeltlicher Rechtsnachfolge wie bei einem neu aufgenommenen Betrieb und stellt ausgehend von den Verhältnissen im Erstjahr der Übernahme eine Prognose an, ob eine nachhaltige Grenzüberschreitung zum Gewerbebetrieb vorliegt (MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 24c [2/2012]). Es kommt jedoch auf den Charakter des Betriebs an und nicht auf die Frage, wer Steuerschuldner ist – zumal die Einordnung auch im Rahmen der GewSt relevant ist und die Personenbezogenheit der ESt daher nicht den Ausschlag geben kann.

► *Bei Betriebsverpachtung* ohne Aufgabeerklärung schlägt der Strukturwandel des Pachtbetriebs nicht auf den Verpachtungsbetrieb durch, weil sich die Vermutung, der Betrieb werde nach der Verpachtung vom Eigentümer fortgeführt, auf den land- und forstw. Betrieb bezieht (glA KÖNIG in FELSMANN, A 1288 [4/2012]). Daraus folgt allerdings die Zwangsbetriebsaufgabe des Verpachtungsbetriebs, wenn der Strukturwandel beim Pächter eine Wiederaufnahme des land- und forstw. Betriebs unmöglich macht.

► *Zum Strukturwandel bei Tierhaltung und Tierzucht* s. Anm. 78.

22 **ee) Vermietung und Verpachtung durch den Land- und Forstwirt**

Vermietung von Immobilien des Land- und Forstwirts: Die Einkunftsart bei Vermietung von Immobilien des Land- und Forstwirts hängt wegen der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 davon ab, ob die entsprechenden WG solche des land- und forstw. BV sind oder nicht. Die Vermietung land- und forstw. Wirtschaftsgebäude und Grundstücke des land- und forstw. BV führt ohne Ent-

nahme daher zu Einkünften aus LuF – auch wenn darauf vom Mieter/Pächter zB ein Campingplatz, ein Parkplatz, ein Golfplatz oder Ähnliches betrieben wird (einschränkend aber MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 156 [6/2004], der die Dauer der Überlassung gewichtet sehen möchte und bei Unmöglichkeit einer geordneten land- und forstw. Nutzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb annimmt). Im Falle von PV erzielt der Stpfl. hingegen Einkünfte aus VuV. Ausnahmsweise kann die Vermietung aber auch zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, zB wenn der Stpfl. als gewerblicher Lagerhalter (§ 467 HGB) zu beurteilen ist oder die Vermietung von Ferienzimmern wegen einer damit zusammenhängenden Gesamtleistung gewerblichen Charakter hat (glA WIEGAND in FELSMANN, A 368c [4/2014]; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 197).

► *Die Vermietung von Ferienzimmern* hat gewerblichen Charakter, sofern der Land- und Forstwirt in kurzfristigem Wechsel Zimmer oder Wohnungen an Feriengäste vermietet und die Räume bzw. Wohnungen dabei hotelmäßig bereithält sowie Zusatzleistungen erbringt, die auch bei Fremdenpensionen, nicht aber bei Wohnungsvermietung üblich sind (Gewährung von Mahlzeiten, Bereithalten von Getränken, laufende Raumpflege, Gästebetreuung; s. auch BFH v. 17.3.2009 – IV B 52/08, BFH/NV 2009, 1114; v. 28.9.2010 – X B 42/10, BFH/NV 2011, 37; HILLER, Inf. 1987, 411).

► *Nichtgewerbliche Vermietung* akzeptiert die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen, sofern weniger als vier Zimmer und weniger als sechs Betten zur Beherbergung von Fremden ohne Gewährung von Hauptmahlzeiten bereitgehalten werden (R 15.5 Abs. 13 Satz 2 EStR 2015).

► *Betreibt der Land- oder Forstwirt selbst einen Campingplatz*, handelt es sich um eine gewerbliche Betätigung, selbst im Falle von Dauercampers (BFH v. 27.1.1983 – IV R 215/80, BStBl. II 1983, 426; s. ferner MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 156 [6/2004] betr. Parkplatz; STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 7 [9/2012] betr. Golfplatz). Die Überführung des Grund und Bodens führt zu keiner Gewinnverwirklichung, vgl. entsprechend BFH v. 17.8.1972 – IV R 26/69, BStBl. II 1972, 903.

► *Die verbilligte Vermietung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens* stellt eine Nutzungsentnahme dar, wenn und soweit die Verbilligung außerbetrieblich veranlasst ist (BFH v. 29.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652, dazu Anm. KANZLER, FR 1999, 816 [818] zur Bewertung und zur zeitlichen Zuordnung der Nutzungsentnahme).

Betriebsverpachtung: Siehe Anm. 45 ff.

Entgelte für die Vermietung beweglicher Gegenstände (vgl. § 22 Nr. 3 Satz 1), soweit sie zum land- und forstw. BV gehören, sind land- und forstw. Einnahmen, es sei denn, dass die Vermietung gewerblichen Charakter annimmt; dann handelt es sich um Einnahmen aus Gewerbebetrieb.

ff) Verwertung von Bodenschätzen

23

Die Nutzung von Bodenschätzen auf den Flächen des land- und forstw. Betriebs kann unterschiedliche Einkunftsarten berühren. Die Verwertung durch Verpachtung des Grundstücks fällt grds. unter § 21. Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, zB aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, gehören gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 hingegen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb – soweit sie nicht land- und forstw. Nebenbetriebe sind und daher zu Einkünften aus LuF führen (zur Rechtsentwicklung eingehend BFH v. 9.5.1957 – IV 186/56 U, BStBl. III 1957,

246; s. ferner BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, dort auch zur bergrechtl. Lage; umfassend zur stl. Behandlung von Bodenschätzen STAHL, FS Streck, 2011, 233; KANZLER, DStR 2007, 1101; PAUS, DStZ 2007, 523).

Der Begriff des Bodenschatzes ist weit auszulegen. Es gehört alles dazu, was aus der dem Menschen zugänglichen Erdkruste gewonnen werden kann, also zB Erze und andere Mineralien, Gesteine, Kalk, Ziegellehm, Kies, Bims, Sand, Torf und Mergel. Solange sie im Boden lagern, bilden Bodenschätze mit dem Grundstück eine Einheit. Ein vom Grund und Boden zu unterscheidendes WG ist ein Bodenschatz regelmäßig erst dann, wenn dessen Aufschließung oder Verwertung unmittelbar bevorsteht. Das ist regelmäßig ab dem Zeitpunkt der Erteilung der öffentlich-rechtl. Abbaugenehmigung der Fall. Der Abschluss eines Grundstückskaufvertrags unter gesonderter Berechnung eines Kaufpreises für den Bodenschatz an einen Abbaunternehmer zur alsbald beabsichtigten und rechtl. grds. möglichen Ausbeutung reicht angesichts der damit verbundenen Verbringung in den Verkehr ebenfalls für die Annahme eines selbständigen WG aus – nicht aber die bloße Entdeckung des Bodenschatzes oder die Grundstücksveräußerung ohne konkrete zeitnahe Abbaubabsicht (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184). Ein erst in 20 Jahren beabsichtigter Abbau ist nicht zeitnah idS (BFH v. 17.12.2008 – IV R 36/06, nv.). Erforderlich ist zudem, dass der Bodenschatz gezielt gewonnen werden soll, wofür die Verwertung von Kies als Abfallprodukt von Erdarbeiten nicht genügt (BFH v. 15.6.2005 – IV B 139/03, BFH/NV 2005, 1991).

Betriebs- oder Privatvermögen: Zum land- und forstw. BV zählt der Grund und Boden nur bis zu der Tiefe, zu der die Bodenbearbeitung und die Wurzelverflechtungen reichen; die in tieferen Schichten entstehende Bodenschätze gehören mithin grds. zum PV (BFH v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184; KLEEBERG in KSM, § 13 Rn B 131 [6/1999]). Veräußert der Land- und Forstwirt ein land- und forstw. Grundstück und entgilt der Kaufpreis den darunter befindlichen Bodenschatz mit, so führt der auf den Bodenschatz entfallende Kaufpreis daher nicht zu Einnahmen aus LuF, sondern es handelt sich entweder um ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. § 23 oder um private Vermögensumschichtung. Verpachtet der Landwirt das Gewinnungsrecht an Dritte, führt das grds. zu Einkünften iSv. § 21 (s. § 21 Anm. 64 ff.). Ausnahmsweise kann ein Kaufvertrag angenommen werden, sofern der Abbau einer fest begrenzten Menge vereinbart ist (BFH v. 6.5.2003 – IX R 64/98, BFH/NV 2003, 1175; zur stl. Einordnung von Einnahmen aus Substanzausbeuteverträgen umfassend BFH v. 24.10.2012 – IX R 6/12, BFH/NV 2013, 907). Anders verhält es sich im Falle von als Ersatz für entgangene Einnahmen aus LuF gezahlte Oberflächenschädigungen, welche land- und forstw. BE darstellen (BFH v. 15.3.1994 – IX R 45/91, BStBl. II 1994, 840). Beutet der Land- und Forstwirt den Bodenschatz überwiegend für Zwecke seines land- und forstw. Betriebs selbst aus (zB als Baumaterial oder bei Gewinnung von Torf für den Pflanzenbau), kommt die Annahme eines land- und forstw. Nebenbetriebs iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 in Betracht (R 15.5 Abs. 3 Satz 9 EStR 2015; s. zum Nebenbetrieb näher Anm. 105 ff.). Das WG „Bodenschatz“ wird dann notwendiges BV des land- und forstw. Betriebs. Da in der LuF nur diejenigen WG gewillkürtes BV sein können, deren Nutzung in der Land- oder Forstwirtschaft möglich ist, kann ein Bodenschatz hingegen dann nicht gewillkürtes BV eines land- und forstw. Betriebs sein, wenn ihn der Stpfl. von Anfang an nicht für land- und forstw. Zwecke vorgesehen hat (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449). Bei

überwiegender Veräußerung der gewonnenen Substanz an Dritte liegt hingegen ein selbständiger Gewerbebetrieb vor, zu dessen BV das WG zählt. Der Grund und Boden bleibt hingegen auch bei Brachlagen so lange land- und forstw. BV, wie seine land- und forstw. Nutzung wieder in Betracht kommen kann.

Bewertung von Bodenschätzen: Die Einlage in ein BV hat gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit dem Teilwert zu erfolgen. Die Aufschließungskosten sind AHK des WG. Die str. Frage, ob ein materielles oder immaterielles WG vorliegt, hat der Große Senat des BFH dahingehend entschieden, dass ein Bodenschatz ein materielles WG darstellt (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, mit umfangreichen Nachweisen zum Meinungsstand; s. auch HEUERMANN, StBp. 2008, 203). Der Bodenschatz ist die körperliche Substanz an sich und nicht die entsprechende Nutzungsberechtigung. Absetzungen für Substanzverringerungen nach § 7 Abs. 6 oder abbaubedingte Teilwertabschreibungen sind bei Bodenschätzen jedoch nicht zulässig, da sonst die gesetzlich vorgesehene Besteuerung der Abbauerträge unterbleiben würde (BFH v. 22.8.2007 – III R 8/98, BFH/NV 2008, 33; s. § 11d Abs. 2 EStDV). Auf die Ackerkrume kann bei entsprechender Wertminderung aber eine Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 erfolgen.

Einstweilen frei.

24–25

VI. Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

1. Zurechnungsgrundsätze

26

Für die Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist die Tatbestandsverwirklichung durch den Stpfl. maßgebend (§ 38 AO). Der Stpfl., der einen der maßgeblichen Tatbestände des § 13 Abs. 1, 2 und ergänzend 5 verwirklicht, erzielt ihm persönlich zuzurechnende stpfl. Einkünfte aus LuF (s. allg. § 2 Anm. 100 ff.; zur Zurechnung von Einkünften aus LuF speziell § 2 Anm. 232 ff.). In Anlehnung an § 15 Abs. 2 Satz 1 ist somit im Allgemeinen derjenige Zurechnungssubjekt von Einkünften aus LuF, der mit Gewinnerzielungsabsicht unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eine nachhaltige und selbständige Tätigkeit ausübt, die namentlich einen der in § 13 Abs. 1 und 2 und ergänzend 5 angeführten Tatbestände erfüllt.

Die für Personengesellschaften entwickelten Zurechnungsgrundsätze im Bereich der ESt, dass die Gesellschaft Subjekt der Gewinnerzielung und die Gesellschafter Subjekte der Einkommensbesteuerung sind (BFH v. 25.6.1985 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751), gelten auch für Einkünfte nach § 13 (s. auch Abs. 1 Satz 1 und Abs. 7; zur konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtshegatten s. Anm. 27).

Im Falle der Überlassung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Wege der Verpachtung, aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags oder eines Nießbrauchs gelten Besonderheiten für die Zurechnung land- und forstw. Einkünfte; s. Anm. 45 ff.

Zu Treuhandverhältnissen s. die entsprechend geltenden Ausführungen unter § 15 Anm. 422 ff.

2. Besonderheiten der Zurechnung bei nahen Angehörigen

27 a) Zurechnung bei Ehegatten

Die Zurechnung der Einkünfte aus LuF wirft im Falle von Ehegatten gegenüber den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 26 und § 2 Anm. 232 ff.) besondere Fragen auf, die vor allem der besonderen Bedeutung des Grund und Bodens in der LuF geschuldet sind (s. zusammenfassend dazu auch VON TWICKEL, DStR 2009, 411). Für nichteheliche Lebensgemeinschaften gelten die nachfolgenden Grundsätze nicht entsprechend. Fehlt hier ein ausdrücklich abgeschlossener Gesellschaftsvertrag, muss sich das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft aus dem tatsächlichen Verhalten, ggf. unter zusätzlicher Würdigung ausdrücklich eingegangener Rechtsbeziehungen, ergeben (dazu FG München v. 17.3.2014 – 7 K 897/10, EFG 2014, 1296, rkr.).

Der eheliche Güterstand beeinflusst die Zurechnung wie folgt (zur Bedeutung des jeweiligen Güterstands für die Zurechnung von Einkünften allg. s. § 2 Anm. 180 ff.):

- ▶ *Eine zwischen Landwirtebegatten bestehende Gütergemeinschaft* (§§ 1415 ff. BGB) ist auch ohne einen ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftsvertrag als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren, da sie ein den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genannten Gesellschaftsverhältnissen vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis und damit eine taugliche Grundlage für die Begr. einer Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 13 Abs. 7 darstellt (BFH v. 22.9.2010 – IV B 120/09, BFH/NV 2011, 257). Eine Mitunternehmerschaft ist selbst dann nicht ausgeschlossen, wenn nur ein Ehegatte nach außen auftritt. Die Zurechnung der Einkünfte erfolgt bei Gesamtgut grds. je zur Hälfte (GIERE in FELSMANN, A 494 [4/2012]). Sondergut (§ 1417 BGB) und Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB) sind als SonderBV zu behandeln (s. BFH v. 16.2.1995 – IV R 62/94, BStBl. II 1995, 592). Bei Beendigung der Gütergemeinschaft (Auseinandersetzung aufgrund von Scheidung oder Ehevertrag) entsteht in der Person des aus der Mitunternehmerschaft ausscheidenden Ehegatten ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn. Zu einer Beendigung der Mitunternehmerschaft führt allerdings nicht bereits die Trennung bzw. Scheidung der Eheleute an sich, sondern erst die Auflösung und Abwicklung der Gütergemeinschaft (BFH v. 26.10.2011 – IV B 66/10, BFH/NV 2012, 411).
- ▷ *Beteiligungsgewinne* sind dem an der betreffenden Gesellschaft beteiligten Ehegatten allein zuzurechnen, da es sich hierbei um Einkünfte aus dem Sondergut handelt (s. schon BFH v. 7.3.1961 – I 287/60, BStBl. III 1961, 253).
- ▷ *Im Falle fortgesetzter Gütergemeinschaft* gilt für die Zurechnung der Einkünfte § 28 (s. § 28 Anm. 14 ff.). Die Norm findet jedoch keine Anwendung auf den bei Auflösung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft entstehenden Gewinn. Dieser ist dem überlebenden Ehegatten und den Abkömmlingen nach Maßgabe ihrer Beteiligung am Gesamtgut zuzurechnen (BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430).
- ▶ *Im Falle der Gütertrennung und der Zugewinnngemeinschaft* sind die Einkünfte der Ehegatten grds. gegeneinander abzugrenzen (s. § 2 Anm. 182 ff.). Etwas anderes kann sich aufgrund einer Nutzungsüberlassung oder im Rahmen einer Mitunternehmerschaft ergeben. Von einer Nutzungsüberlassung unter Ehegatten spricht man in diesem Zusammenhang, sofern ein Ehegatte dem anderen in Ansehung des land- und forstw. Betriebs seine Arbeitskraft, Kapital, Inventar usw. auf familiärer Basis überlässt – also insbes. nicht aufgrund eines Gesellschaftsverhält-

nisses, Mietvertrags, Darlehens, Pachtverhältnisses (s. Anm. 45 ff.), eines Nießbrauchs (s. Anm. 50) oder einer Wirtschaftsüberlassung (s. Anm. 49). Grundsätzlich sind solche Nutzungsüberlassungen auf familiärer Basis stl. unbeachtlich. Im Falle der Überlassung von Grund und Boden sind die aus der Bodenbewirtschaftung resultierenden Erträge jedoch dem überlassenden Ehegatten als Einkünfte aus LuF zuzurechnen – er ist unabhängig von der Frage, ob er sich an der Bewirtschaftung beteiligt, als Land- und Forstwirt zu besteuern (BFH v. 2.2.1989 – IV R 96/87, BStBl. II 1989, 504).

Mitunternehmerschaft auf Basis einer konkludenten Vereinbarung: Eine Mitunternehmerschaft zwischen Landwirtehegatten ist auch auf Basis konkludenter Vereinbarung möglich, nicht lediglich im Falle einer ausdrücklichen Vereinbarung oder einer Gütergemeinschaft (s.o.). Grundlage einer Mitunternehmerschaft kann zwar grds. nur ein ausdrücklich vereinbartes Gesellschaftsverhältnis oder ein wirtschaftlich damit vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis sein, das den Mitunternehmern ein Unternehmerrisiko auferlegt und Unternehmerinitiative einräumt. Landwirtehegatten sind aber auch dann Mitunternehmer, wenn ihnen der selbstbewirtschaftete land- und forstw. Grundbesitz entweder gemeinsam oder ein erheblicher Teil ($\geq 10\%$ der Nutzfläche) des land- und forstw. Grundbesitzes jedem Ehegatten zu Alleineigentum oder zu Miteigentum gehört oder sie als Pächter auf diesem Grund fruchtziehungsberechtigt sind und die Eheleute in der Land- und/oder Forstwirtschaft gemeinsam, dh. partnerschaftlich über den familiären Beistand hinaus zusammenarbeiten. Allein die nebeneinander und damit nicht gemeinsam betriebene Bewirtschaftung von Flächen genügt nicht für die Annahme einer Mitunternehmerschaft. Im Rahmen der Ermittlung des erheblichen Teils der insgesamt genutzten Eigentumsflächen sind ungeachtet der insoweit nur auf landw. genutzte Flächen abzielenden Formulierung in BFH v. 25.9.2008 – IV R 16/07, BStBl. II 2009, 989, auch die rein forstw. genutzten Flächen einzubeziehen (FG München v. 21.4.2016 – 10 K 1375/15, EFG 2016, 1698, nrkr., Az. BFH IV R 22/16). Ein gemeinsames Auftreten nach außen ist indes nicht erforderlich, da auch im Falle einer sog. Innengesellschaft eine konkludente Mitunternehmerschaft vorliegen kann. Der Grund für diese Ausnahme ist die besondere Funktion des Grund und Bodens im Rahmen der LuF. Da der Eigentümer des land- und forstw. Grundstücks zugleich Eigentümer der erzeugten und weiter zu verwertenden Früchte iSv. § 99 BGB wird, sofern er nicht einem anderen die Aneignung gestattet hat (§§ 953, 956 BGB), betätigt er sich bereits dann als land- und forstw. Unternehmer, wenn er ein landw./forstw. Grundstück selbst bewirtschaftet oder für sich bewirtschaften lässt. Auf Pachtflächen steht das Fruchtziehungsrecht dem Pächter zu, insofern sind diese im Rahmen der Begr. einer konkludenten Mitunternehmerschaft nicht anders als Eigentumsflächen zu behandeln. Die Überlassung von Kapital, Inventar, Arbeitskraft, der land- und forstw. Hofstelle oder sonstigen, nicht land- und forstw. bewirtschafteten Grundbesitzes genügt hingegen nicht für die konkludente Begr. einer Mitunternehmerschaft (BFH v. 25.9.2008 – IV R 16/07, BStBl. II 2009, 989; gegen eine Einbeziehung von Pachtflächen zuvor noch BFH v. 22.1.2004 – IV R 44/02, BStBl. II 2004, 500; zu den Folgen dieser geänderten Rspr. s. umfassend GIERE, HLBS-Report 2009, 169).

► *Kritik an dieser Sonderbehandlung von Landwirtehegatten* ist deshalb angebracht, weil die Grenzlinien eines über den familiären Beistand hinausgehenden partnerschaftlichen Zusammenwirkens im Einzelfall schwer zu ziehen sind und eine Sonderbehandlung gegenüber der Sachbehandlung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder im Falle von Grundstücksüberlassungen zwischen sonstigen

nahen Angehörigen nicht zwingend erscheint (krit. deshalb insbes. FICHTELMANN, GStB 2013, 92: rechtsgeschäftlicher Bindungswille darf nicht faktisch unterstellt werden; KANZLER, FR 2004, 711 [712]: „Gedankenakrobatik“; WENDT, FR 1996, 265 [270]; HERZIG, BB 1986, 533). Die Rechtfertigung der höchstrichterlichen Rspr. besteht wohl vor allem in dem Umstand, dass so die Besteuerung von stillen Reserven aus Grundstücksverkäufen des Ehegatten gesichert wird, dessen Mitunternehmerstellung in Zweifel steht.

► *Im Falle einer Baumschule* ist zu beachten, dass deren Erzeugnisse weder wesentliche Bestandteile noch Früchte des zu ihrer Hervorbringung genutzten Grundstücks darstellen. Die Setzlinge werden mit dem Einpflanzen nicht automatisch Eigentum des Grundstückseigentümers. Die Nutzung des Grundstücks erschöpft sich somit in der Gewährung von Gebrauchsvorteilen, die sich jeweils beim Nutzenden realisieren. Daher fallen im Gegensatz zu anderen landw. genutzten Grundstücken keine Früchte an, die den Eigentümer zum landw. Unternehmer machen. Die Überlassung eines Baumschulgrundstücks führt daher nicht zur konkludenten Begr. einer Mitunternehmerschaft zwischen Landwirtehegatten nach den oben dargestellten Grundsätzen (BFH v. 14.8.1986 – IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23).

► *Die Gewinnverteilung in der konkludent begründeten Mitunternehmerschaft* richtet sich nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls, insbes. dem tatsächlichen Einsatz der Ehegatten hinsichtlich des Grund und Bodens, der Mitarbeit sowie des eingebrachten Kapitals. Soweit die Rspr. demgegenüber im Regelfall eine Gewinnverteilung je zur Hälfte vorsieht (BFH v. 14.8.1986 – IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17), ist dem entgegenzuhalten, dass dies bei erheblich abweichenden Beiträgen keine fremdübliche Gewinnverteilung darstellen würde. Zwar haben die Grundsätze des Fremdvergleichs für eine konkludente Mitunternehmerschaft grds. keine Bedeutung, da eine solche anderenfalls am Fehlen klarer und eindeutig nachweisbarer Vereinbarungen stets scheitern würde (s. zur verdeckten Mitunternehmerschaft BFH v. 8.11.1995 – XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133). Daraus lässt sich jedoch kein Bedürfnis nach einer Gewinnverteilungsabrede ableiten, die im Falle ihrer ausdrücklichen Vereinbarung nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs zu korrigieren wäre (s. dazu STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 15 Rn. 62 [5/2013]).

► *Im Falle des Ablebens eines Ehegatten* wird die Ehegattengesellschaft bei Fehlen einer anderweitigen vertraglichen Regelung nach § 727 Abs. 1 BGB aufgelöst. Der Erbe bzw. die Erbengemeinschaft treten dann anstelle des verstorbenen Gesellschafters als Mitunternehmer in die Abwicklungsgesellschaft ein (FG Ba.-Württ. v. 18.10.1995 – 12 K 58/91, EFG 1996, 649, rkr.).

► *Soll die konkludente Begründung einer Mitunternehmerschaft vermieden werden*, empfiehlt sich die Vereinbarung einer entgeltlichen Überlassung des Grundbesitzes (GLANEMANN, EStB 2009, 299 [300]). Erforderlich ist eine klare, eindeutig durchgeführte und nachweisbare Vereinbarung, aus der hervorgeht, dass der überlassende Ehegatte rechtl. und tatsächlich – etwa vergleichbar einem Verpächter – außerhalb des land- und forstw. Betriebs steht und daher mit seinem Grundbesitz nicht für Verbindlichkeiten des Betriebs haftet und kein Mitunternehmerisiko trägt (BFH v. 14.8.1986 – IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17). Eine zuvor bereits konkludent begründete Mitunternehmerschaft ist ggf. unter Überführung des Grundbesitzes in das PV aufzulösen (BFH v. 28.7.1994 – IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202). Auch ein Verkauf der Flächen an den anderen Ehegatten führt zur Beendigung der darauf fußenden Mitunternehmerschaft, wobei die Maßgaben des Fremdvergleichs zu beachten sind (BFH v. 18.1.1990 – IV R

50/88, BFH/NV 1990, 693). Allein die Gründung einer weiteren PersGes. mit den Kindern beendet eine konkludent begründete Mitunternehmerschaft nicht (BFH v. 28.7.1994 – IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202).

► *Sind die eingesetzten Nutzflächen nicht (mehr) von erheblichem Gewicht* (weniger als 10 % der Nutzfläche, s.o.) und scheidet deshalb die Annahme einer konkludenten Mitunternehmerschaft, so ist die rein faktische Bewirtschaftung durch den nicht eigennutzungsbefugten Ehegatten auf familiärer Grundlage stl. unbeachtlich. Der andere Ehegatte ist als Inhaber eines land- und forstw. Betriebs zu behandeln. Die GE ist für ihn gesondert durchzuführen (BFH v. 2.2.1989 – IV R 96/87, BStBl. II 1989, 504).

Gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung: Die im Rahmen einer Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte aus LuF sind auch im Falle von Ehegatten gesondert und einheitlich festzustellen (§§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Ein Fall geringer Bedeutung iSd. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO kann im Einzelfall vorliegen, sofern die Einkünfte leicht zu ermitteln und nach einfachem Schlüssel auf die Beteiligten zu verteilen sind und wenn vor allem die Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen bei den Beteiligten gering oder nahezu ausgeschlossen ist. Die Annahme eines Falls geringer Bedeutung scheidet aber bereits aus, wenn die Höhe der Einkünfte nicht eindeutig feststeht (BFH v. 4.7.1985 – IV R 136/83, BStBl. II 1985, 576; v. 14.2.2008 – IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156). Eine für LuF und weitere Einkunftsarten zusammengefasst durchgeführte einheitliche Feststellung der Einkünfte ist rechtswidrig, da diese gesondert zu erfolgen hat (FG Münster v. 16.7.2013 – 2 K 2087/10 F, EFG 2014, 96, rkr.).

b) Zurechnung bei sonstigen Angehörigen

28

Die Zurechnung der Einkünfte aus LuF wirft im Falle von sonstigen Angehörigen gegenüber den allgemeine Grundsätzen (s. Anm. 26) keine besonderen Fragen auf.

Im Fremdvergleich kann es bei LuF für die stl. Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses ausreichen, dass ein als Gesellschafter aufgenommenes Kind als Beitrag lediglich seine Arbeitsleistung erbringt, wenn es zugleich nur an dem ab Gesellschaftsgründung erworbenen Gesellschaftsvermögen und den anwachsenden stillen Reserven beteiligt ist (BFH v. 3.8.1973 – IV R 21/72, BStBl. II 1973, 844).

Eine konkludente Mitunternehmerschaft nach den für Landwirtehegatten maßgeblichen Grundsätzen (s. Anm. 27) scheidet mangels vergleichbarer Interessengleichheit aus (s. STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 15 Rn. 55 [5/2013]; vermittelnd allerdings GIERE in FELSMANN, A 475a [4/2014]: zumindest konkludent begründete Innengesellschaft im Hinblick auf die Grundsätze in BFH v. 24.6.2009 – IV R 47/06, BFH/NV 2010, 181, denkbar; s. aber auch WENDT, FR 1996, 265 [270]: Ausweitung auf Nichtehegatten kommt nicht in Betracht). Eine ausdrückliche Vereinbarung eines Gesellschaftsverhältnisses ist möglich (zu den Besonderheiten der stl. Behandlung solcher Familiengesellschaften s. § 15 Anm. 840 ff.).

Einstweilen frei.

29

VII. Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

30 1. Gewinnermittlungsarten in der Land- und Forstwirtschaft

Mögliche Gewinnermittlungsarten: Für Land- und Forstwirte kommen drei verschiedene Gewinnermittlungsarten in Betracht, und zwar die GE durch Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1, durch Einnahmeüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 und nach Durchschnittssätzen gem. § 13a (ausführl. zum jeweiligen Geltungsbereich Vor §§ 4–7 Anm. 5, 30; zum Wechsel zwischen den Gewinnermittlungsarten Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff.).

Für die Schätzung des Gewinns aus § 13 nach § 162 AO stellt die FinVerw. Richtwerte nach Hektarerträgen für die jeweiligen Wj. und Unternehmensformen auf (s. zB Landesamt für Steuern Rhld.-Pf. v. 26.8.2015 – S 2230 A-St 31 1/St 31 5). Mangels Ausübung des Wahlrechts zur Art der GE folgt die Schätzung des Gewinns aus LuF den Regeln des BV-Vergleichs. Die bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart vorzunehmenden Korrekturen sind daher auch im Falle des Wechsels eines nicht buchführungspflichtigen Landwirts von der Richtsatzschätzung zur Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 vorzunehmen (FG München v. 29.7.2014 – 7 K 3760/12, EFG 2014, 1949, rkr.). Bei der Richtsatzschätzung handelt sich grds. um eine brauchbare Schätzungsmethode, da die in Vergleichsbetrieben ermittelten Erträge regelmäßig wirtschaftlich vernünftig und auch in dem betreffenden Betrieb erzielbar gewesen sein dürften. Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalls können in besonderen Ausnahmefällen zu berücksichtigen sein. Allerdings gehen die mit einer Schätzung notwendigerweise verbundenen Unsicherheiten zu Lasten desjenigen, der die Ursache für die Notwendigkeit einer Schätzung gesetzt hat (krit. zur Richtsatzschätzung allerdings KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. A 71 [6/1999]).

31 2. Betriebsvermögen in der Land- und Forstwirtschaft

Zum notwendigen Betriebsvermögen des land- und forstw. Betriebs zählen alle WG, die objektiv erkennbar dem land- und forstw. Betrieb unmittelbar zu dienen bestimmt sind (BFH v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93). Insofern gelten die allgemeinen Grundsätze für die Zuordnung von BV zu einem Betrieb (s. § 4 Anm. 40 ff.).

► *Der zur Urproduktion eingesetzte Grund und Boden* ist aufgrund seiner Zweckbestimmung stets notwendiges BV, sofern er im (wirtschaftlichen) Eigentum des Betriebsinhabers steht (BFH v. 31.5.2001 – IV R 73/00, BStBl. II 2001, 673); selbst wenn er vom Land- oder Forstwirt nur extensiv als Wildwiese oder Weideland für einige aus Passion gehaltene Pferde benutzt wird (BFH v. 30.6.1986 – IV R 270/84, BStBl. II 1986, 516; v. 15.3.2001 – IV B 72/00, BFH/NV 2001, 1238). Unland (§ 45 BewG) – wie zB Sumpflöcher innerhalb einer Ackerfläche oder ertraglose Böschungen – sind nicht aus der Gesamtfläche auszuscheiden und als PV anzusehen, sondern stellen land- und forstw. BV dar (FG Münster v. 24.8.2016 – 7 K 1039/14 E, EFG 2016, 1597, rkr.). Allein der Übergang zur Brachlage macht aus notwendigem BV nicht gewillkürtes BV (BFH v. 20.6.2012 – IV B 122/11, BFH/NV 2012, 1577). Der Erwerb zu Baulandpreisen ändert daran nichts (FG München v. 27.2.2007 – 13 K 4449/01, EFG 2007, 1579, rkr.). Ist eine sofortige eigenbetriebliche Nutzung des Grundstücks in einem überschaubaren Zeitraum von bis zu zwölf Monaten aber nicht

möglich, zB bedingt durch eine anderweitige Verpachtung, kommt die Zuordnung zum notwendigen BV nicht in Betracht; bei mehr als 100 km Entfernung von der Hofstelle scheidet zusätzlich eine Zuordnung zum gewillkürten BV aus (BFH v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93; GIERE in FELSMAHN, A 24 [9/2015]; Ausnahmen im Einzelfall aber denkbar; krit. zur Entfernungsgrenze KANZLER, FR 2012, 130; s. zu den Zuordnungsvoraussetzungen von Grundstücken zum land- und forstw. BV ferner WENDT, BFH/PR 2012, 2).

► *Im Flurbereinigungsverfahren* setzt sich die BV-Eigenschaft eines in das Umlenungsverfahren eingebrachten Grundstücks insoweit an dem zugeteilten Grundstück fort, als dieses der Erfüllung des Sollanspruchs gem. § 56 Abs. 1 Satz 1 BauGB dient. Die Zuordnung eines übersteigenden Grundstücksteils zum BV oder PV richtet sich nach den allgemeinen Beurteilungskriterien (BFH v. 23.9.2009 – IV R 70/06, BStBl. II 2010, 270).

► *Aktien einer Zuckerfabrik* sind dem notwendigen BV eines land- und forstw. Betriebs zuzuordnen, sofern sie mit Rübenlieferrechten verbunden sind (BFH v. 11.12.2003 – IV R 19/02, BStBl. II 2004, 280).

► *Milch- und Zuckerrübenlieferungsrechte* sowie sonstige die Nutzung des Grund und Bodens betreffende Liefer-, Bezugs- und Prämienrechte sind idR immaterielle WG des notwendigen BV. Milch- und Zuckerrübenlieferungsrechte sind vom WG Grund und Boden abgespaltene WG („Buchwertabspaltung“), die mit dem darauf entfallenden Anteil der AK des Grund und Bodens zu bewerten sind bzw. bei isoliertem entgeltlichem Erwerb gem. § 5 Abs. 2 mit den AK. Die AfA-Dauer entgeltlich erworbener Rechte beträgt grds. zehn Jahre, sofern die Rechte mindestens zehn Jahre vor Auslaufen der Milch-Garantiemengen-VO am 31.3.2015 bzw. der Zuckermarktordnung am 30.9.2015 erworben wurden. Ansonsten verkürzt sie sich entsprechend (BFH v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BFH/NV 2010, 1531; s. dazu ferner GLANEMANN, EStB 2010, 286; WENDT in LEINGÄRTNER, Kap. 29a Rn. 135 [11/2013]; zur Teilwert-AfA auf Milchlieferungsrechte FinMin. Schl.-Holst. v. 30.3.2012 – VI - S 2230 - 196: keine Teilwert-AfA auf den abgespaltenen Buchwert, da nach Wegfall der Produktionsbeschränkungen der Buchwert des Grund und Bodens wieder erhöht wird und somit eine dauerhafte Wertminderung rechnerisch nicht eintritt; Teilwert-AfA auf entgeltlich erworbene Milchquote kommt nach allgemeinen Grundsätzen in Betracht). Zur Abspaltung selbständiger immaterieller WG im Bereich LuF umfassend auch BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406; dort abl. betreffend Ackerprämienberechtigung. Die zu ausgelaufenem Recht ergangene Rspr. ist entsprechend auf Zahlungsansprüche nach der 2003 beschlossenen GAP-Reform anwendbar (näher BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682, Tz. 21; KANZLER, FR 2011, 285; zur näheren Erläuterung dieser „Betriebsprämien-Anwartschaftsrechte“ s. WEBER-GRELLET, FR 2016, 672 [675]). Solche Zahlungsansprüche sind erst im Falle entgeltlichen Erwerbs als immaterielle WG des AV zu aktivieren. Nach zutreffender Auffassung galt auch hier ein Abschreibungszeitraum von zehn Jahren, solange das dauerhafte Bestehen der Prämienbezugsberechtigung dem Grunde und der Höhe nach unsicher war (BFH v. 21.10.2015 – IV R 6/12, BFH/NV 2016, 802; WEGENER, HLBS-Report 2009, 137 [139]; WENDT in LEINGÄRTNER, Kap. 29a Rn. 163 [11/2013] mwN; aA mangels Befristung der Rechte BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682, Tz. 19). Angesichts der geänderten Bedingungen in der Agrarförderung, in deren Folge die Zahlungsansprüche mW zum 31.12.2014 ihre Gültigkeit verloren haben, sind zu diesem Zeitpunkt vorhandene Restbuchwerte im Falle der GE nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 auszubuchen; im Rahmen des § 13a sind

solche Verluste mit dem Grundbetrag abgegolten (HILBERTZ, EStB 2016, 208 [209]).

Gewillkürtes Betriebsvermögen können Land- und Forstwirte grds. bilden. Erforderlich sind ein gewisser objektiver Zusammenhang des WG mit dem land- und forstw. Betrieb und die Bestimmung und Eignung, diesen zu fördern, sowie die klare Bekundung des Zuordnungswillens (BFH v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93). Da die Bildung gewillkürten BV eine – grds. in der Buchführung zu dokumentierende – Einlagehandlung voraussetzt und nach älterer Rspr. zudem einen BV-Vergleich erforderte, scheidet sie nach hM im Rahmen der GE nach 13a aus (BFH v. 23.5.1991 – IV R 58/90, BStBl. II 1991, 798; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 253b; aA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 24 Rn. 148 [11/2013] mwN und nur für den Sonderbetriebsbereich des § 13a Abs. 7: KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 243). Die FinVerw. lässt die Bildung gewillkürten BV zumindest in den Fällen des § 13a Abs. 7 Satz 1 zu (R 4.2 Abs. 16 EStR 2015). Diese Auffassung überzeugt, weil die GE für diese gesondert zu ermittelnden Gewinne nach § 4 Abs. 3 erfolgt. Die GE durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 hindert die Bildung von gewillkürten BV nicht (Änderung der Rspr. in BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; s. dazu § 4 Anm. 537). In der Rechtspraxis kann somit insbes. Grund und Boden (idR wohl als Reinvestitionsobjekt iSv. §§ 6b, 6c) als gewillkürtes BV auch bei GE nach Durchschnittssätzen behandelt werden. Wegen des gesetzlich abgesteckten Tätigkeitsbereichs des Land- und Forstwirts ist die Willkürung von BV im Vergleich zum Gewerbetreibenden insgesamt aber nur eingeschränkter möglich. Der LuF wesensfremde WG, bei denen eine land- und forstw. Nutzung ausgeschlossen ist, können dem BV nicht zugeordnet werden (BFH v. 23.9.2009 – IV R 14/07, BStBl. II 2010, 227).

- ▶ *Zur Einlage von Bodenschätzen* in das gewillkürte BV s. Anm. 23.
- ▶ *Darlehen oder stille Beteiligungen* ohne erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zum land- und forstw. Betrieb können grds. nicht als gewillkürtes BV behandelt werden (BFH v. 23.9.2009 – IV R 14/07, BStBl. II 2010, 227).
- ▶ *Genossenschaftsanteile* können gewillkürtes BV eines land- und forstw. Betriebs sein, wenn sie objektiv geeignet sind, den Betrieb zu fördern. Voraussetzung ist, dass es sich um eine relativ geringfügige Beteiligung ohne Verlustrisiko handelt und die Genossenschaft typischerweise Geschäftspartner auch land- und forstw. Betriebe ist, ohne dass die Mitgliedschaft besondere Vorteile vermittelt, denn sofern das Mitgliedschaftsrecht konkret in Anspruch genommene besondere Vorteile für den land- und forstw. Betrieb vermittelt, liegt notwendiges BV vor (BFH v. 23.9.2009 – IV R 14/07, BStBl. II 2010, 227).
- ▶ *Ein Mietwohnhaus* auf zugekauftem Grund und Boden kann dem land- und forstw. BV grds. nicht zugeordnet werden, da eine land- und forstw. Nutzung ausgeschlossen ist. Anders verhält es sich, sofern nach den konkreten Verhältnissen des Betriebs eine Überlassung an ArbN des Betriebs realistisch erscheint (BFH v. 23.9.1999 – IV R 12/98, BFH/NV 2000, 317).
- ▶ *Wertpapiere* können als Liquiditätsreserve gewillkürtes BV sein, es sei denn, zum Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung steht fest, dass es sich um verlustbringende Wertpapiere handelt (BFH v. 23.9.2009 – IV R 14/07, BStBl. II 2010, 227).

Für die Entnahme von land- und forstw. BV gelten folgende Besonderheiten (zu der in § 4 Abs. 1 Satz 2 geregelten Entnahme allg. s. § 4 Anm. 170 ff.): Der zum notwendigen BV zählende Grund und Boden verliert seine Eigenschaft als

land- und forstw. BV aufgrund einer Nutzungsänderung ohne unmissverständliche Entnahmeerklärung nur dann, wenn eine eindeutige Entnahmehandlung vorliegt und das Grundstück durch den Übergang in das PV seine Beziehung zum Betrieb vollständig verliert. Die Nutzungsänderung kann bei fehlender Entnahme nämlich selbst dann zu gewillkürtem BV führen, wenn eine land- und forstw. Nutzung des Grund und Bodens anschließend ausgeschlossen erscheint. Gesetzlich ist dieser Rechtsgedanke in § 4 Abs. 1 Satz 7 normiert. Allerdings darf eine vermögensverwaltende Betätigung die land- und forstw. Betätigung nicht verdrängen. Betrifft die Nutzungsänderung mindestens 10 % der land- und forstw. Flächen, so führt dies zu einer Zwangsentnahme, weil dieser Betätigung dann ein eigenständiges Gewicht zukommt. Die Grenzbetachtung erfolgt bezogen auf das jeweilige Wj. ohne Einbeziehung von Nutzungsänderungen früherer Jahre (BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; krit. zur jährlichen Grenzziehung und für einen Fünfjahreszeitraum entsprechend der Handhabung beim gewerblichen Grundstückshandel KANZLER, FR 2011, 771). Ist eine künftige land- und forstw. Nutzung trotz der Nutzungsänderung nicht ausgeschlossen, kommt eine Zwangsentnahme unabhängig von der Höhe des Anteils der betreffenden Flächen an der Gesamtbetriebsfläche nicht in Betracht (BFH v. 3.5.2007 – IV B 79/06, BFH/NV 2007, 2084, betr. Verpachtung von Flächen an einen Golfclub). Die Entnahme einer verpachteten land- und forstw. Fläche ist durch bloße Erklärung gegenüber dem FA jederzeit möglich (BFH v. 30.6.2011 – IV R 35/09, nv.).

▶ *Die Bebauung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke* zwecks Vermietung an betriebsfremde Personen führt nach diesen Grundsätzen somit nicht zu einer Zwangsentnahme, wenn die Nutzungsänderung nur eine Fläche von weniger als 10 % der Gesamtbetriebsfläche erfasst (BFH v. 22.8.2002 – IV R 57/00, BStBl. II 2003, 169).

▶ *Soll eine drohende Zwangsentnahme verhindert werden*, so bietet die Überführung der zu bebauenden Grundstücke in das BV einer GmbH & Co. KG einen möglichen Ausweg (KANZLER, FR 2003, 316).

Die Unterscheidung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen eines land- und forstw. Betriebs richtet sich nach dem Zweck der betrieblichen Nutzung. WG, die zum Verbrauch im Betrieb oder zur Veräußerung bestimmt sind oder dem Betrieb nur sehr kurzfristig dienen, sind UV. WG, die dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt sind, stellen AV dar (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960; WENDT in LEINGÄRTNER, Kap. 29a Rn. 10 [11/2013]).

▶ *Anlagevermögen* sind danach zB Dauerkulturen, wie zB Obstzucht-, Spargel- und Rebanlagen (BFH v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281). In der Viehwirtschaft sind zB das Milch- und Zuchtvieh sowie zur Eierproduktion genutzte Legehennen AV.

▶ *Umlaufvermögen* sind danach zB die stehende Ernte und Pflanzen einer Baumschule (BFH v. 23.4.1998 – IV R 25/97, BFH/NV 1998, 1470); zur Möglichkeit, auf eine Aktivierung des Feldinventars zu verzichten, s. R 14 Abs. 3 EStR 2015. In der Viehwirtschaft ist das Mastvieh UV.

3. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in der Land- und Forstwirtschaft 32

Betriebseinnahmen sind im Bereich LuF Zugänge von WG in Form von Geld oder Geldeswert, die durch den land- und forstw. Betrieb veranlasst sind (s. allg.

§ 4 Anm. 31; vgl. auch BFH v. 5.11.1998 – V R 81/97, BStBl. II 1999, 149, zur USt).

▶ *Auch Erlöse aus Hilfsgeschäften* sind land- und forstw. BE (zu Grundstücksverkäufen s. ausführl. Anm. 18).

▶ *Entschädigungsleistungen*, die dem Land- und Forstwirt im Rahmen seines Betriebs für den Verlust, den Verzicht oder die Aufgabe von etwas zufließen, was als Teil des Betriebs oder Objekt des Gewinnstrebens des Betriebsinhabers zu qualifizieren ist, sind grds. BE (BFH v. 3.6.1976 – IV R 236/71, BStBl. II 1977, 62, betr. Verzicht auf Pacht- und Vorkaufsrecht). Eine ermäßigte Besteuerung gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a, Nr. 3 iVm. § 34 Abs. 2 Nr. 2 und 3 ist unter den dort genannten Voraussetzungen möglich (s. § 24 Anm. 25 ff.).

▷ *Der Kaufpreis für die Aufgabe nicht mehr benötigter Zuckerrübenlieferungsrechte* ist aber keine Entschädigung iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a und b (BFH v. 28.2.2002 – IV R 64/00, BStBl. II 2002, 658).

▷ *Für die Inanspruchnahme land- und forstwirtschaftlichen Grund und Bodens* gewährte Entschädigungen und Nutzungsvergütungen wegen des Baus und Betriebs von Versorgungseinrichtungen wie Erdöl-, Erdgas-, Hochspannungs- und Wasserleitungen sind grds. land- und forstw. BE. Sie stellen wirtschaftlich betrachtet idR ein Nutzungsentgelt für eine Gebrauchsüberlassung dar und sind mithin vergleichbar einem Pachtzins zu behandeln. Die Sicherung durch eine zeitlich unbegrenzte Grunddienstbarkeit spielt hierfür keine Rolle. Entfällt die Entschädigung jedoch zT auf eine objektiv feststellbare Wertminderung des Grund und Bodens oder auf Wirtschafterschwernisse, so ist die Gesamtentschädigung wegen der unterschiedlichen stl. Behandlung aufzuteilen und gesondert zu beurteilen (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; OFD Hann. v. 28.1.2004, ESt-Kartei [LuF] ND § 13 EStG Nr. 1.35; WIEGAND in FELSMANN, A 779 [9/2011]; KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 222 [6/1999]).

– Die Wertminderungsentschädigung kann gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ganz oder teilweise durch eine entsprechende Teilwertabschreibung ausgeglichen werden, wobei allerdings bei mit dem doppelten Ausgangswert iSd. § 55 Abs. 1 bis 4 bewerteten Grundstücken die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 Satz 2 zu beachten ist (BFH v. 10.8.1978 – IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103; OFD Hann. v. 28.1.2004, ESt-Kartei [LuF] ND § 13 EStG Nr. 1.35).

– Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse aufgrund notwendiger Umwege etc., die der Land- und Forstwirt erhält (zB für den Bau einer Bahnstrecke, Autobahn, Energieversorgungsleitung usw.) sind laufende, bei der GE nach § 4 Abs. 1 nicht abgrenzbare BE (BFH v. 13.9.1990 – IV R 69/90, BStBl. II 1992, 598; krit. zur fehlenden Verteilungsmöglichkeit KÖHNE/WESCHE, 3. Aufl. 1995, 373). Dies folgt aus der Überlegung, dass die Entschädigung für Wirtschafterschwernisse keine Einnahme ist, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt, sondern dass dem Land- und Forstwirt aufgrund der Erschwernisse höhere BA entstehen, die dadurch ausgeglichen werden. Für Letztere kommt aber die Bildung eines Passivpostens nicht in Betracht (s. auch FG Köln v. 20.5.2009 – 5 K 2907/07, EFG 2009, 1369, rkr.: kein passiver RAP für Erwerbsverluste aufgrund von Straßenbaumaßnahmen).

– Das Nutzungsentgelt für die Gebrauchsüberlassung ist hingegen laufende BE, die bei GE nach § 4 Abs. 1 jedoch passiv über die Laufzeit abzugren-

zen ist, sofern durch eine Einmalentschädigung Einnahmen mehrerer Jahre abgegolten werden; bei zeitlich unbegrenzten Rechten ist der RAP über höchstens 25 Jahre aufzulösen (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; OFD Hann. v. 28.1.2004, ESt-Kartei [LuF] ND § 13 EStG Nr. 1.35). Im Falle einer Einmalzahlung ist im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung grds. eine Verteilung nach § 11 Abs. 1 Satz 3 möglich (bejahend betr. eine Zahlung für die Duldung von Ersatzaufforstungen auf land- und forstw. Flächen FG Münster v. 19.2.2013 – 10 K 2176/10, EFG 2014, 129, rkr.). Die Tarifbegünstigung gem. §§ 24 Nr. 1 Buchst. a, 34 Abs. 2 Nr. 2 kommt insoweit nicht in Betracht (BFH v. 19.4.1994 – IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640). Im Falle forstw. Flächen ist jedoch eine Besteuerung als außerordentliche Holznutzung iSv. § 34b unter den dort genannten Voraussetzungen möglich (näher OFD Hannover v. 28.1.2004, ESt-Kartei [LuF] ND § 13 EStG Nr. 1.35).

▶ *Zuschüsse und Beihilfe aus öffentlichen Mitteln* an land- und forstw. Betriebe sind BE, die dort je nach Gewinnermittlungsart und der danach maßgebenden Zeitdimension zu erfassen sind. Der Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 und der Zuschlag für Sondernutzungen nach § 13a Abs. 6 decken grds. auch Subventionen einer dort erfassten Nutzung ab (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 48; zur stl. Behandlung der Beihilfen in der Landwirtschaft nach Umsetzung der auf EU-Ebene beschlossenen Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik [GAP] in nationales Recht s. umfassend BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682; v. 13.10.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 939).

▶ *Investitionszuschüsse* führen nach der Rspr. des für die Einkünfte aus LuF zuständigen IV. Senats des BFH grds. zu einer Minderung des AHK des geförderten WG. Rspr. und FinVerw. billigen dem Stpfl. jedoch ein Wahlrecht zu, die Mittel alternativ gewinnerhöhend als BE zu behandeln und die geförderten WG mit ihren vollen AHK zu aktivieren (BFH v. 11.6.2010 – IV S 1/10, BFH/NV 2010, 1851; R 6.5 Abs. 2 EStR 2015). Auch im Rahmen der GE nach § 4 Abs. 3 werden die AHK bereits im Jahr der Bewilligung und nicht erst im Jahr der Auszahlung gemindert, das genannte Wahlrecht muss der Stpfl. somit ebenfalls bereits im Jahr der Zusage ausüben (BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561).

Betriebsausgaben sind im Bereich LuF Aufwendungen, die durch den land- und forstw. Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4; s. allg. § 4 Anm. 700 ff.).

▶ *Nimmt ein Hoferbe ein Darlehen auf*, um damit die höferechtl. Abfindungsansprüche der weichenden Erben zu tilgen, sind die gezahlten Darlehenszinsen nicht als BA abzugsfähig, da die Abfindungsleistung auf privatem Gebiet liegt (BFH v. 25.11.1993 – IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623).

▶ *Bodenverbesserungskosten* wie Düngung etc. sind grds. BA; Aufwendungen für Urbarmachung von Neuland sowie die wesentliche Verbesserung von Grund und Boden (dh. eine deutliche Steigerung der Ertragsfähigkeit oder eine höherwertige Nutzungsart ermöglichende Aufwendungen) sind grds. HK des WG Grund und Boden (KÖNIG in FELSMANN, A 1312 ff. [9/2009]; aA HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 208 [10/2001]: laufende BA außer im Falle anschaffungsnahe Aufwendungen).

▶ *Zur steuerlichen Behandlung von Altenteilsleistungen* s. Anm. 49 und 51.

▶ *Zu Betriebsausgaben-Pauschsätzen für bestimmte Forstwirte* s. Anm. 63.

Einstweilen frei.

33–34

VIII. Verfahrensfragen

Neben den allgemeinen verfahrensrechtl. Vorschriften unterliegen die Einkünfte aus LuF einer Reihe von besonderen verfahrensrechtl. Regelungen.

Die Eröffnung, Verlegung oder Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist nach § 138 Abs. 1 und 3 innerhalb eines Monats auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck regelmäßig der Gemeinde, ausnahmsweise dem zuständigen FA mitzuteilen; zu den besonderen Meldepflichten unbeschränkt Stpfl. bei Gründung, Erwerb oder Beteiligungen betr. land- und forstw. Betriebe im Ausland s. § 138 Abs. 2 AO.

Besondere Grenzen für die gesetzliche Buchführungspflicht land- und forstw. Betriebe normiert § 141 AO. § 142 AO ergänzt die danach bestehende Buchführungspflicht um die Pflicht zur Führung eines sog. Anbauverzeichnisses.

Die Steuererklärungsfrist für Land- und Forstwirte, die den Gewinn aus LuF nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermitteln, endet gem. § 149 Abs. 2 Satz 2 AO idF durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) nicht vor Ablauf des fünften Monats, der auf den Schluss des in dem Kj. begonnenen Wj. folgt. Damit sind Land- und Forstwirte mit abweichenden Wj. den anderen Stpfl. bezüglich der für die Erstellung der StErklärung zustehenden Zeit gleichgestellt. § 149 Abs. 2 Satz 2 AO aF sah lediglich den Ablauf des dritten Monats vor.

Feststellungsverfahren: Der von einer Mitunternehmerschaft erzielte Gewinn aus LuF, seine Aufteilung und die den Mitunternehmern auf die Gewinnanteile zu gewährenden stl. Vergünstigungen sind gesondert und einheitlich festzustellen (§§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 179 Abs. 2 Satz 2 AO), sofern nicht ein Fall von geringer Bedeutung nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegt (zB BFH v. 15.4.2010 – IV R 58/07, BFH/NV 2010, 1785). Für gesonderte Feststellungen nach § 180 AO ist im Falle von Betrieben der LuF gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO das Lagefinanzamt zuständig. Feststellungszeitraum für die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus LuF ist das Kj., nicht das davon abweichende Wj. (BFH v. 19.7.1984 – IV R 87/82, BStBl. II 1985, 148). Gehört der Anteil an der Mitunternehmerschaft in das gewerbliche BV eines Mitunternehmers, so berührt dies die vorgenannte Feststellung nicht. Der Mitunternehmer hat aber den Beteiligungsertrag als gewerblichen Gewinn zu versteuern. Er erhält bei seiner Veranlagung damit nicht bestimmte Vergünstigungen, die an den Bezug von Einkünften aus LuF geknüpft sind, zB §§ 13 Abs. 3, 34b. Zum Besteuerungsverfahren s. ferner auch § 15 Anm. 70 ff.

Außenprüfungen sind gem. § 193 Abs. 1 AO bei Stpfl., die einen land- und forstw. Betrieb unterhalten, zulässig.

36–39 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**

I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als betriebliche Einkünfte

1. Begriffsbestimmung: Orientierung am Gewerbebetrieb

40

Einkünfte aus LuF erzielt, wer mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nachhaltig eine selbständige Betätigung ausübt, die einen der in § 13 Abs. 1 und 2 angeführten Tatbestände erfüllt (BFH v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257; v. 11.10.2007 – IV R 15/05, BStBl. II 2008, 465; v. 5.5.2011 – IV R 48/08, BStBl. II 2011, 792). Diese Definition orientiert sich an der in § 15 Abs. 2 Satz 1 enthaltene Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs. Wegen der übereinstimmenden Begriffselemente „Betätigung“, „Selbständigkeit der Betätigung“ und „Nachhaltigkeit der Betätigung“ wird daher auf die entsprechenden Erläuterungen zu § 15 verwiesen (s. § 15 Anm. 1030 ff.), zu den Besonderheiten der Einkunfts- und Gewinnerzielungsabsicht in der LuF s. Anm. 41 f.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist nach der zutreffenden Rspr. des BFH notwendig (zB BFH v. 5.5.2011 – IV R 48/08, BStBl. II 2011, 792; s. auch MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 152, zur Entwicklung dieser Auffassung). Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Es genügt ein nur an einen einzigen Marktteilnehmer oder ausschließlich an Angehörige gerichtetes Angebot (BFH v. 5.5.2011 – IV R 48/08, BStBl. II 2011, 792). Aus den Eigenarten der in § 13 zusammengefassten Tätigkeiten können sich zT weitere Einschränkungen bei den Anforderungen an die Intensität der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ergeben. So liegen zB bei kleineren Forstbetrieben mit nur wenigen Altersklassen zwischen Aufforstung und Holzernte regelmäßig Jahrzehnte. Innerhalb dieser Zeitspanne können viele Jahre liegen, in denen weder Bewirtschaftungsmaßnahmen stattfinden noch Ernteerträge anfallen. Hier ist eine Gesamtbetrachtung des Waldes von der Aufforstung der einzelnen Bestände bis zu ihrer Ernte erforderlich, die auch über eventuelle Wechsel der Eigentümer hinweggeht. Der Zuwachs der Nutzhölzer hat auch beim nur zwischenzeitlichen Eigentümer die Mehrung von BV zur Folge (BFH v. 18.3.1976 – IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482).

Die Aufgabe der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr führt im Übrigen nicht zwingend dazu, dass land- und forstw. genutzte Grundstücke ihre Eigenschaft als BV einbüßen. Hierfür ist zusätzlich eine eindeutige Entnahmehandlung bzw. eine Nutzungsänderung, die zu notwendigem PV führt, erforderlich (BFH v. 24.11.1994 – IV R 53/94, BFH/NV 1995, 592 mwN; s. dazu Anm. 31).

2. Einkunfts- und Gewinnerzielungsabsicht in der Land- und Forstwirtschaft

41 a) Besonderheiten der Einkünfteerzielungsabsicht in der Land- und Forstwirtschaft

In Abgrenzung der Erwerbs- von der Privatsphäre setzt auch die Besteuerung von Einkünften aus LuF eine Einkünfteerzielungsabsicht des Stpfl. voraus (zu den allgemeinen Grundsätzen s. § 2 Anm. 350 ff.). Die Einkünfteerzielungsabsicht bestimmt sich dabei nach den in der LuF gegebenen Besonderheiten (BFH v. 29.3.2001 – IV R 88/99, BStBl. II 2002, 791; zusammenfassend auch BOLIN/BUTKE, Inf. 2000, 70). Die öffentlich-rechtl. Verpflichtung, Flächen zu bewirtschaften, macht eine Einkünfteerzielungsabsicht bei LuF nicht entbehrlich (BFH v. 20.1.2005 – IV R 6/03, BFH/NV 2005, 1511).

Die Einkünfteerzielungsabsicht ist das Streben nach BV-Mehrung in Gestalt eines Totalgewinns bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation des Betriebs (s. schon BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; ferner BFH v. 17.3.2010 – IV R 60/07, BFH/NV 2010, 1446). Maßgebend für die Bestimmung des Totalgewinns ist allein der stl. Gewinn; auf die nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten Periodenergebnisse kommt es nicht an (BFH v. 6.3.2003 – IV R 26/01, BStBl. II 2003, 702). Stille Reserven sind bei Ermittlung des Gesamtergebnisses einzubeziehen (BFH v. 4.6.2009 – IV B 69/08, BFH/NV 2009, 1644). Die Gewinnerzielungsabsicht kann lediglich Neben Zweck der Betätigung sein (Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 3). Nicht ausreichend ist aber das Streben nach einer durch die Betätigung verursachten Steuerersparnis (Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 2).

Getrennte Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht: Liegen verschiedene, wirtschaftlich eigenständige landwirtschaftliche Betätigungen vor, die sich dergestalt bedingen, dass eine verlustbringende Tätigkeit eine andere gewinnbringende Tätigkeit maßgeblich fördert, hat eine Segmentierung bei Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht zu unterbleiben (FG Düss. v. 26.5.2015 – 10 K 420/13, juris, rkr., für den Fall einer die Pensionspferdehaltung begünstigenden Pferdezucht). Sofern der Stpfl. in seinem Betrieb sowohl Land- als auch Forstwirtschaft betreibt, ist das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht jeweils getrennt zu beurteilen. Davon kann allenfalls dann abgesehen werden, wenn einer der beiden Betriebszweige von völlig untergeordneter Bedeutung ist. Das Erfordernis einer getrennten Beurteilung beruht auf den unterschiedlichen Produktionsweisen und Produktionszyklen in der LuF. So vollzieht sich die Produktion in der Landwirtschaft in Abhängigkeit von den Jahreszeiten in jährlichen Zyklen, während die Fruchtziehung in der Forstwirtschaft im Wesentlichen erst nach Jahrzehnten erfolgen kann. Die Beurteilung der Frage der Möglichkeit der Gewinnerzielung kann daher nicht nach vergleichbaren Kriterien beurteilt werden (BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532; s. näher Anm. 42).

Objektives und vorrangiges Beweisanzeichen: Die Betriebsführung dient als objektives und vorrangiges Beweisanzeichen für eine Gewinnerzielungsabsicht. Der Betrieb muss nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt sein, mit Gewinn zu arbeiten. Dies erfordert eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung, wofür die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten können. Als innere Tatsache lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nicht anhand der Erklärungen des Stpfl., sondern nur aufgrund äußerer Kriterien feststellen. Alle Umstände des Einzelfalls sind dabei zu berücksichtigen (BFH v.

25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Entscheidend ist die angestrebte und schließlich auch realisierte Art und Weise der Betriebsführung, deren Wirtschaftlichkeit insbes. davon abhängig ist, ob der Betrieb durch eigene Arbeitsleistung oder durch Fremdarbeitsleistung bewirtschaftet werden soll, ob für die AK Fremd- oder Eigenmittel benötigt werden und schließlich in welchem Umfang Investitionen erforderlich sind, um den Betrieb aufzunehmen bzw. fortzuführen (BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532). So wird insbes. ein mit hohem Personalaufwand belasteter land- und forstw. Betrieb bis zu einer bestimmten Größe keinen Gewinn abwerfen können. Auch stellt eine nicht am Wertzuwachs des Holzes orientierte hohe Fremdfinanzierung von Forstbetrieben einen ausschlaggebenden Strukturangel dar (BFH v. 20.1.2005 – IV R 6/03, BFH/NV 2005, 1511), denn die konkrete Nutzung muss bei realistischer Beurteilung Erträge abwerfen können (s. etwa auch BFH v. 19.1.1989 – IV R 62/88, BFH/NV 1989, 775, zu Kiwi-Anbau in hiesigen Breiten). Steht bei der notwendigen Gesamtbetrachtung fest, dass der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann, so spricht dies gegen das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht.

► *Die Größe des Tierbestands* kann bei der Betrachtung der Betriebsführung im konkreten Einzelfall insofern entscheidend sein, als kleinere Bestände wegen des höheren Fixkostenanteils regelmäßig keine Gewinne abwerfen. Dies gilt selbst für die Zucht wertvoller Pferde, bei der theoretisch schon ein einzelnes Tier einen hohen Ertrag bringen könnte, denn hier muss die Betriebsführung berücksichtigen, dass „die Qualität im Ganzen aus der Quantität“ kommt, so dass neben dem erforderlichen züchterischen Fachwissen eine hinreichende Zuchtbasis bestehen muss. Hohe Verkaufspreise sind regelmäßig nur dann erzielbar, wenn aus einer genügend großen Zahl von Fohlen die besten ausgewählt und unvermeidbare züchterische Fehlschläge auf diese Weise ausgeglichen werden können (BFH v. 27.1.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227). Zehn Zuchtstuten können aber eine ausreichende Basis sein (FG Schl.-Holst. v. 27.10.2010 – 1 K 46/09, juris, rkr.: BFH v. 10.1.2012 – IV B 137/10, BFH/NV 2012, 732); vier sind hingegen zu wenig (FG Düss. v. 12.3.2014 – 7 K 2815/13 E, EFG 2014, 991, rkr.); zur Frage der Liebhaberei bei Pferdehaltung und Pferdezucht s. zusammenfassend auch RITZROW, EStB 2009, 205).

► *Der Größe des für Pflanzenbau genutzten Grundbesitzes* kommt nur bedingt Indizwirkung für die Bewirtschaftung mit Gewinnerzielungsabsicht zu. Eine gesetzliche Mindestgröße oder ein voller landw. Besatz (Betriebsgebäude, Inventar) als Bedingung für die Annahme eines landw. Betriebs existiert zwar nicht, Rspr. und FinVerw. gehen aber regelmäßig von fehlender Gewinnerzielungsabsicht aus, sofern wegen einer sehr geringen Nutzfläche nur solche Erträge erzielt werden können, wie sie ein (privater) Gartenbesitzer idR für Eigenbedarfszwecke erzielt. Sofern es sich nicht um Intensivnutzungen für Sonderkulturen handelt, fordert die Rechtspraxis regelmäßig eine Mindestfläche von 3000 qm für die Annahme eines mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Betriebs (BFH v. 5.5.2011 – IV R 48/08, BStBl. II 2011, 792; OFD Rheinl. v. 16.12.2015, EStG-Kartei NW §§ 13, 13a EStG F. 1 Nr. 800). Bei Überschreiten der 3000 qm-Grenze liegt allerdings nicht zwingend ein landw. Erwerbsbetrieb vor (FG Rhld.-Pf. v. 17.6.2015 – 1 K 2399/12, EFG 2015, 1690, nrkr., Az. BFH IV R 35/15). Entscheidend ist letztlich die absolute Flächengröße in Zusammenschau mit ihrer konkreten Bewirtschaftung sowie die Lage und die Aufteilung der Flächen. So

wird Getreideanbau auf kleinen Flächen wegen des notwendigen Maschineneinsatzes regelmäßig nicht wirtschaftlich möglich sein, für intensive Gemüse-, Wein- oder auch Weihnachtsbaumkulturen ist dies hingegen denkbar. Ist die bewirtschaftete Fläche insgesamt zwar überdurchschnittlich groß, aber klein strukturiert und liegt sie weit verstreut, kann dies im Hinblick auf den zusätzlich erforderlichen erheblichen Arbeits- und Zeitaufwand gegen eine gewinnorientierte Betriebsführung sprechen (Hess. FG v. 11.3.2008 – 12 K 4721/03, nv., rkr.: BFH v. 4.6.2009 – IV B 69/08, BFH/NV 2009, 1644).

► *Auch für die Annahme eines Forstbetriebs ist eine Mindestgröße* der bewirtschafteten Fläche erforderlich. Sie lässt sich jedoch nicht allgemeingültig festlegen, weil sie von den Umständen des Einzelfalls, vor allem von der Art des Nutzholzes, der Bodenqualität sowie von Lage und Zuschnitt der Fläche abhängt (BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549: 0,7 ha großer Fichtenwald ist kein forstw. Betrieb; FG München v. 15.12.2014 – 7 K 2242/12, EFG 2015, 376, rkr.: für eine Bewirtschaftung von ungünstig geschnittenem 0,54 ha kein Forstbetrieb). Da auch Nebeneinkünfte grds. der ESt unterliegen, geht die Forderung von im Regelfall „mindestens einigen ha“ Forstfläche (FG München v. 4.10.1999 – 13 K 1111/97, juris, rkr.) jedoch zu weit. Ein kleines Waldstück stellt jedoch noch keinen Forstbetrieb dar, wenn im Hinblick auf die geringe Nutzfläche lediglich Erträge, die für Zwecke des Eigenbedarfs üblich sind, erzielt werden können (BFH v. 5.5.2011 – IV R 48/08, BStBl. II 2011, 792). Die Frage der Gewinnerzielungsabsicht stellt sich bei kleineren Flächen vor allem vor dem Hintergrund, dass in diesen Fällen ein Totalgewinn wegen des Fixkostenanteils nur schwer erzielbar sein wird. Sofern allerdings durch Samenflug und angesichts geringer Wilddichte ohne nennenswerten Aufwand für Zäune ein Waldstück entsteht, ist ein Totalgewinn bezogen auf die Umtriebszeit auch bei kleinen Flächen denkbar. Die FinVerw. nimmt bei einer Flächengröße von weniger als zwei ha Forstfläche regelmäßig keine Betriebseigenschaft an (BayLfSt. v. 14.10.2014, StEd. 2014, 730). Ein in keiner Weise bewirtschafteter Wald stellt aber selbst bei Überschreiten einer bestimmten Mindestgröße nicht automatisch einen Forstbetrieb dar, da sich nur in einem durchforsteten und gepflegten Bestand ein nachhaltiger und Überschüsse ermöglichender Zuwachs einstellen wird, so dass der einer Kapitalanlage dienende Walderwerb allein noch nicht zu einem forstwirtschaftlichen Betrieb führt (FG München v. 1.12.2014 – 7 K 2162/12, EFG 2015, 379, nrkr., Az. BFH IV R 47/14; FORCHHAMMER, DStR 2015, 977 [983]).

Anlaufverluste sind – sofern die Gewinnerzielungsabsicht nicht von vornherein zu verneinen ist – regelmäßig zu akzeptieren (BFH v. 10.1.2012 – IV B 137/10, BFH/NV 2012, 732). Die akzeptable Anlaufphase liegt bei landw. Betrieben bei etwa sieben bis zehn Jahren, wobei allerdings die besonderen Umstände des Einzelfalls auch für eine Verlängerung der Anlaufphase sprechen können (im Hinblick auf die relativ spät einsetzende Zuchtreife schottischer Hochlandrinder etwa FG Saarl. v. 22.5.1997 – 1 K 58/96, EFG 1998, 92, rkr.). Bei Forstbetrieben sind erheblich längere Anlaufphasen anzuerkennen, die sich nach den Umtriebszeiten der vorhandenen Baumarten und nach der Frage richten, ob es sich um einen Aufbaubetrieb mit vorwiegend jungen Beständen (Altersklassen mit bis zu 40 Jahren, die in erster Linie Pflegeaufwand verursachen) oder einen Betrieb mit hiebreifen Altholzbeständen handelt (zum Charakter eines Aufbaubetriebes BFH v. 20.1.2005 – IV R 6/03, BFH/NV 2005, 1511).

Länger andauernde Verluste ohne Reaktion des Stpfl. sind ein erster, wenn auch allein nicht ausreichender Anhaltspunkt für fehlende Gewinnerzielungs-

absicht. Zusätzlich ist erforderlich, dass der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen und damit ohne Einkunftserzielungsabsicht ausgeübt hat (BFH v. 27.1.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227, mwN). Es bedarf dabei der ausdrücklichen Feststellung, welche persönlichen Gründe oder Motive für die Annahme der landw. Betätigung in Betracht gekommen sein können (BFH v. 30.8.2007 – IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759). Die kann bei LuF zB eine auf Jagd und Reitsport ausgerichtete Freizeitgestaltung sein.

► *Erfolgt der Ausgleich von Verlusten aus LuF über andere Geldmittel*, spricht dies regelmäßig für eine vom wirtschaftlichen Erfolg unabhängige persönliche Passion einer gehobenen Lebenshaltung (BFH v. 13.10.2004 – IV B 122/02, BFH/NV 2005, 560).

► *Die Absicht, die Weinbautradition der Familie fortzuführen*, ist ein persönliches Motiv, das die fehlende Gewinnerzielungsabsicht bei der Führung eines land- und forstw. Betriebs mit langjährigen Verlusten indiziert (BFH v. 14.7.2003 – IV B 81/01, BStBl. II 2003, 804).

► *Jagdliche Passion* des Stpfl. ist ebenfalls ein persönliches Motiv, das die fehlende Gewinnerzielungsabsicht im Falle langjähriger Verluste indizieren kann, sofern seine land- und forstw. Flächen einem von ihm genutzten Jagdrevier angehören (FG Nds. v. 13.11.2012 – 4 K 344/09, HLBS-Report 2014, 27, für den Fall, in dem die – zum Teil zu überhöhten Preisen erworbenen – Flächen einen Eigenjagdbezirk bildeten; nicht wegen dieser Aussage, sondern aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765; für diese Indizwirkung jagdlicher Passion auch PFÜTZENREUTER, jurisPR-SteuerR 36/2016 Anm. 2).

Ist bei objektiver Betrachtung ein positives Ergebnis nicht zu erwarten, kann der Stpfl. jedoch nachweisen, dass er in Verkennung der objektiven Gegebenheiten die Erwartung hegte, dass zunächst angefallene Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung des Betriebs durch Gewinne ausgeglichen würden und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne, so ist die Einkunftserzielungsabsicht für die Vergangenheit gleichwohl anzuerkennen. Für die Zukunft ist indes eine Reaktion des Stpfl. geboten, wobei es zu einer neuen Anlaufphase des Betriebs kommen kann.

► *Umstrukturierungen zwecks Beseitigung von Verlustquellen* können trotz andauernder Verluste Gewinnerzielungsabsicht indizieren, sofern ein hinreichend tragfähiges Sanierungskonzept erkennbar ist (BFH v. 17.11.2004 – X R 62/01, BStBl. II 2005, 336).

► *Flächenausdehnungen* als Reaktion auf ungünstiger werdende Rahmenbedingungen sind betriebswirtschaftlich aber nicht sinnvoll, sofern der durch den Einsatz von Fremdarbeitskräften betriebene Betrieb erkennbar nur durch einen erhöhten persönlichen Einsatz in die Gewinnzone geführt werden könnte, ein solcher Einsatz aber wegen einer erfolgreichen arbeitsintensiven sonstigen Tätigkeit des Stpfl. nicht zu leisten ist (Hess. FG v. 11.3.2008 – 12 K 4721/03, nv., rkr.: BFH v. 4.6.2009 – IV B 69/08, BFH/NV 2009, 1644).

Erneute Totalgewinnprognose: Grundlegende Umstrukturierungen wie eine erhebliche Veränderungen der Rahmenbedingungen, die zu einer Änderung des Betriebscharakters führen, etwa Übergang zur viehlosen Bewirtschaftung, gewichtige Finanzierungs- und Investitionsentscheidungen oder eine starke Veränderung der Marktpreise, erfordern eine erneute Totalgewinnprognose.

Eine tatsächliche Verständigung über das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht ist grds. zulässig (BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532).

Die Erteilung vorläufiger Steuerbescheide ist bei Zweifeln an der objektiven Eignung eines neu gegründeten land- und forstw. Betriebs, einen Totalgewinn zu liefern, zulässig (BFH v. 17.3.2010 – IV R 60/07, BFH/NV 2010, 1446).

Rechtsfolge eines Wegfalls der Einkünfteerzielungsabsicht ist keine Betriebsaufgabe – es sei denn, der Stpfl. erklärt eine solche. Das im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei vorhandene BV ist aber für eine künftige Besteuerung der stillen Reserven festzuschreiben (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381). Nach § 180 Abs. 2 AO iVm. § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO (abgedruckt bei BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 79 [10/2016]) ist für jedes WG des AV der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Wert, der nach § 4 Abs. 1 anzusetzen wäre, gesondert und bei mehreren Beteiligten einheitlich festzustellen.

42 b) Totalgewinnprognose bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Gegenstand der nach den oben genannten Grundsätzen erforderlichen Totalgewinnprognose ist die Einschätzung, ob der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf Dauer gesehen geeignet ist, einen Gewinn zu erwirtschaften.

Bezugsobjekt ist grds. der ganze Betrieb. Bei Teilbetrieben kann indes auch eine getrennte Beurteilung (Segmentierung) angezeigt sein. Gehören etwa zu einem Betrieb sowohl eine Land- als auch eine Forstwirtschaft, die beide von ihrer Größe her für sich lebensfähige Betriebe darstellen, so ist die Frage der nicht stbaren negativen Einkünfte aus Liebhaberei grds. getrennt zu beantworten. Hintergrund ist, dass ein für sich gesehen lebensfähiger und gewinnträchtiger Teilbetrieb nicht durch die Eingliederung in eine stl. unbeachtliche Liebhaberei begünstigt werden darf (BFH v. 13.12.1994 – IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452). Dies gilt auch bei Betätigungen, die isoliert betrachtet anderen Einkunftsarten unterfielen. So können etwa Einnahmen aus der Verpachtung einer Kiesgrube Einkünfte aus VuV darstellen, obgleich die Kiesgrube sich auf einem landw. Besitz befindet, dessen Bewirtschaftung stl. als Liebhaberei zu behandeln ist (BFH v. 12.7.1963 – VI 324/61 U, BStBl. III 1963, 435). Nichts anderes gilt für unterschiedliche Betriebszweige, sofern es sich um jeweils selbst lebensfähige Einheiten handelt. Ist für einen Betriebszweig von fehlender Gewinnerzielungsabsicht auszugehen, sind die daraus erzielten Ergebnisse mangels betrieblicher Veranlassung nicht in die GE des Betriebs und damit auch nicht in die Totalgewinnprognose einzubeziehen. Anders verhält es sich, wenn die unterschiedlichen Aktivitäten sich wechselseitig bedingen – was etwa bei den Betriebszweigen Ackerbau und Viehzucht der Fall sein kann (so KANZLER, FR 1991, 353; s. dazu etwa BFH v. 28.11.1985 – IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293: Ackerbau und Pferdezücht). Bei ineinander verflochtenen Tätigkeiten wird der Betrieb entweder insgesamt mit oder insgesamt ohne Gewinnerzielungsabsicht geführt.

Der Prognosezeitraum hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Maßstab ist die voraussichtliche Gesamtdauer der Betätigung. Ist hierfür indes kein bestimmter Zeitraum festgelegt, kann für die Errechnung eines Totalgewinns nur darauf abgestellt werden, ob sich in absehbarer Zeit ein Überschuss ergeben wird. Bei Betrieben der Landwirtschaft genügen hierfür regelmäßig zehn bis 20 Jahre. Bei Forstbetrieben kommt es auf die Gesamtumtriebszeit der vorhande-

nen Altersklassen und des Baumbestands an. Daraus ergibt sich ein wesentlich längerer Prognosezeitraum. Zu beachten ist im Falle von Forstbetrieben, dass selbst wenn der gegenwärtige Inhaber das Holz wegen dessen langer Umtriebszeit nie ernten wird, eine Teilnahme am Wertzuwachs stattfindet. In der Forstwirtschaft sind Umtriebszeiten von 60 bis 240 Jahren üblich (zur Beurteilung der Einkünfterzielungsabsicht bei einem Forstbetrieb VON SCHÖNBERG, HFR 2005, 964).

Ein Wechsel der Betriebsinhaberschaft ist nicht immer Anlass für eine neue Totalgewinnprognose.

▶ *Die Totalgewinnperiode eines Haupterwerbsbetriebs* ist grds. objektbezogen anzusetzen und kann deshalb mehr als eine Generation umfassen (BFH v. 24.8.2000 – IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674). Dem liegt die Annahme zugrunde, dass ein land- und forstw. Betrieb üblicherweise an die nächste Generation weitergegeben und damit fortbestehen wird und dass Bezugsobjekt der Totalgewinnprognose der Betrieb und nicht der Betriebsinhaber ist (BFH v. 30.8.2007 – IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759).

▶ *Bei einem Nebenerwerbsbetrieb* ist eine generationsübergreifende Totalgewinnprognose zumeist nicht möglich, weil in diesen Fällen von einer Hofübergabe an die nächste Generation regelmäßig nicht ausgegangen werden kann. Im Rahmen der danach gebotenen subjektbezogenen Totalgewinnprognose kann der Prognosezeitraum jedoch nicht ohne nähere Begr. an das Pensionseintrittsalter des Nebenerwerbslandwirts gekoppelt werden. Der Ruhestand im Hauptberuf kann sogar die Möglichkeit eröffnen, sich in verstärktem Maße um den Betrieb zu kümmern. Entscheidend sind die konkreten Verhältnisse im Einzelfall. Die Angaben des Stpfl. zur angestrebten Dauer seiner betrieblichen Betätigung sind einer objektivierenden Betrachtung zu unterziehen (BFH v. 30.8.2007 – IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759).

▶ *Bei einem gepachteten Betrieb* erstreckte sich der Beurteilungszeitraum für die Totalgewinnprognose nach früherer Rspr. nur auf die Dauer des Pachtverhältnisses. Dies galt auch, wenn das Pachtverhältnis lediglich eine Vorstufe zu der später geplanten unentgeltlichen Hofübergabe war (BFH v. 11.10.2007 – IV R 15/05, BStBl. II 2008, 465; zust. KANZLER, FR 2008, 977). Diese Rspr. hat der BFH in einer zu einer Übertragung eines Forstbetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt Streitgegenständlichen Fallkonstellation aufgegeben (BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765). Die Totalgewinnprognose ist danach ungeachtet der Entstehung zweier land- und forstw. Betriebe für einen fiktiven konsolidierten Gesamtbetrieb zu erstellen. Dies widerspricht allerdings dem Grundsatz der Individualbesteuerung und damit dem aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip (ausführl. KANZLER, NWB 2016, 2716 [2720 f.]).

Der voraussichtlich erzielbare Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und zukünftig zu erwartenden Gewinnen/Verlusten zusammen (BFH v. 30.8.2007 – IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759). Die entsprechenden Größen sind grds. nach estl. Vorschriften zu bestimmen, denn das Totalergebnis ist als spezifisch estl. Begriff nach den Regeln dieser Materie zu ermitteln (zutr. WEBER-GRELLET, DStR 1992, 561 [564]). So bleiben stfreie Einnahmen außer Ansatz (BFH v. 6.3.2003 – IV R 26/01, BStBl. II 2003, 702; FG Saarl. v. 6.3.1987 – I K 185/85, EFG 1987, 352, rkr.; aA THEISEN, StuW 1999, 255). Es gilt das Nominalwertprinzip. Inflationsbedingte Wertzuwächse sind nicht mitzurechnen (BFH v. 14.7.1988 – IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771).

Außergewöhnliche Verluste sind nur dann in die Totalgewinnprognose aufzunehmen, wenn sie vorhersehbar waren (BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532). Gleiches gilt für außergewöhnliche Erträge, zB den absehbaren Ausweis land- und forstw. genutzter Flächen als zu entnehmendes Bauland.

Sonderabschreibungen sind im Rahmen der Totalgewinnprognose nicht zu berücksichtigen (WEBER-GRELLET, DStR 1992, 561 [564]). Allerdings ist im Gegenzug die normale AFA im Rahmen der Prognoserechnung entsprechend zu erhöhen.

Waldwertminderungen gem. R 212 Abs. 1 Satz 5 EStR (abgeschafft für Wj., die nach dem 31.12.1998 beginnen, R 212 Abs. 1 Satz 4 EStR 1998; s. auch ausführl. FG Nürnberg v. 17.2.2016 – 3 K 683/14, juris, nrkr., Az. BFH IV B 21/16; WENDT, BFH-PR 2008, 46) sind zwar zu berücksichtigen. Insoweit handelt es sich nicht um eine Sonderabschreibung. Bei nachhaltig bewirtschafteten Forstbetrieben ist im Rahmen der Totalgewinnprognose jedoch davon auszugehen, dass durch pauschaliert berücksichtigte Einschläge und Verkauf bedingte Holzabgänge durch Aufforstungen und Zuwachs wertmäßig stets wieder ausgeglichen werden (BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532).

Wird der Gewinn nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ermittelt, so ist im Rahmen der Totalgewinnprognose entsprechend zu verfahren. Von einer Gewinnerzielungsabsicht ist selbst dann auszugehen, wenn stl. voraussichtlich Gewinne, nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten indes voraussichtlich Verluste erwirtschaftet werden. Ein Land- oder Forstwirt, der seinen Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder 3 ermittelt, kann sich mangels nachgewiesener Verluste nicht auf stl. unbeachtliche Liebhaberei berufen (BFH v. 18.5.2000 – IV R 27/98, BStBl. II 2000, 524; v. 24.5.2007 – IV B 41/06, BFH/NV 2007, 2049). Führt die GE nach § 13a jedoch ausnahmsweise zu Verlusten, so sind diese der Totalgewinnprognose zugrunde zu legen. Andauernde Verluste können in diesem Ausnahmefall auch bei der GE nach Durchschnittssätzen zur Annahme eines Liebhabereibetriebs führen (BFH v. 17.3.2010 – IV R 60/07, BFH/NV 2010, 1446, mwN).

43–44 Einstweilen frei.

3. Besondere Formen der Einkunftserzielung in der Land- und Forstwirtschaft

a) Betriebsverpachtung

45 aa) Tatbestand der Betriebsverpachtung

Die zivilrechtlichen Grundlagen des Pachtvertrags sind in §§ 581 ff. BGB normiert. Vertragstypische Pflicht des Verpächters ist danach, dem Pächter den Gebrauch des verpachteten Gegenstands und den Genuss der Früchte, soweit sie nach den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft als Ertrag anzusehen sind, während der Pachtzeit zu gewähren (§ 582 Abs. 1 Satz 1 BGB). Er hat ferner Inventarstücke zu ersetzen, die infolge eines vom Pächter nicht zu vertretenden Umstands in Abgang kommen (§ 582 Abs. 2 Satz 1 BGB). Der Pächter ist demgegenüber verpflichtet, dem Verpächter die vereinbarte Pacht zu entrichten und das Inventar zu erhalten (§§ 582 Abs. 1 Satz 2, § 582 Abs. 1 BGB). Insbesondere hat er den gewöhnlichen Abgang der zum Inventar gehörenden Tiere insoweit zu ersetzen, als dies einer ordnungsmäßigen Wirtschaft entspricht

(§ 582 Abs. 2 Satz 2 BGB). § 98 Nr. 2 BGB bestimmt als landw. Inventar bei einem Landgut das zum Wirtschaftsbetrieb bestimmte Gerät und Vieh, die landw. Erzeugnisse, soweit sie zur Fortführung der Wirtschaft bis zu der Zeit erforderlich sind, zu welcher gleiche oder ähnliche Erzeugnisse voraussichtlich gewonnen werden, sowie den vorhandenen, auf dem Gut gewonnenen Dünger.

► *Inventar iSd. §§ 582, 582a BGB* ist die Gesamtheit der beweglichen Sachen, die in einem entsprechenden räumlichen Verhältnis zum Pachtgrundstück stehen und dazu bestimmt sind, das Grundstück entsprechend seinem wirtschaftlichen Zweck durch einen Betrieb zu nutzen. Steuerlich handelt es sich um das bewegliche AV und UV. Unbewegliche Sachen sowie deren wesentliche Bestandteile gehören nicht zum Inventar iSd. bürgerlich-rechtl. Regelungen. Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes gehören die zur Herstellung des Gebäudes eingefügten Sachen. Sämtliche Betriebsvorrichtungen gehören deshalb nicht zum Inventar (BFH v. 28.5.1998 – IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286).

► *Für Landpachtverträge* finden sich in den § 585 ff. BGB besondere, meist dispositive Regelungen. Das LPachtVG beinhaltet weitere besondere Regelungen für den Abschluss von Landpachtverträgen. Die Verletzung der darin normierten Formvorschriften ist bei ernsthaftem Bindungswillen und tatsächlicher Vertragsdurchführung stl. allerdings regelmäßig unbeachtlich (zur stl. Anerkennung zivilrechtl. unwirksamer Pachtverträge BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386).

Die Abgrenzung der Betriebsverpachtung von anderen Nutzungsüberlassungsformen kann im Einzelfall schwierig sein. Sofern der „Verpächter“ sich ein Mitspracherecht in wesentlichen Bereichen der Betriebsführung vorbehält, kommt ein Gesellschaftsverhältnis und damit eine Mitunternehmerschaft in Betracht. Bewirtschaftet der Verpächter den Betrieb nach Weisungen des Pächters im Rahmen eines Bewirtschaftungsvertrags, kann diese Tätigkeit gewerblich sein (BFH v. 29.11.2001 – IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221). Verpachtung kann sich nach den allgemeinen Voraussetzungen auch als Betriebsaufspaltung darstellen (zur Betriebsaufspaltung s. § 15 Anm. 770 ff.). Steht bei der Vereinbarung des Pachtzinses der Versorgungsgedanke des Pächters gegenüber dem Verpächter im Vordergrund, kommt die Annahme eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags in Betracht, der nach überwiegender neuerer Auffassung allerdings stl. ebenfalls wie ein Pachtvertrag zu behandeln ist (s. Anm. 49).

► *Halbpacht (Crop-Sharing)* ist eine Vereinbarung zwischen Land- und Forstwirten, wonach einer die Bewirtschaftung auch der Flächen des anderen übernimmt und dafür am Ernteergebnis beteiligt wird. Ob diese Vereinbarung noch ein Pachtverhältnis ist oder für die Begr. einer Mitunternehmerschaft ausreicht, ist eine Frage des Einzelfalls (s. dazu FG Sachs.-Anh. v. 20.2.2012 – 1 K 850/07, StE 2012, 406, rkr.; WENDT, FR 1996, 265 [279 ff.]; im Regelfall Mitunternehmerschaft).

Abgrenzung einkommensteuerliche zu umsatzsteuerlicher Betrachtung: Die estl. Betrachtung ist von der ustl. Betrachtung zu unterscheiden. So betreibt ein Unternehmer, dessen unternehmerische Betätigung im Bereich der LuF sich in der Verpachtung eines Betriebs erschöpft, mit der Verpachtung keine LuF iSd. § 24 UStG. Die Verpachtung einzelner landw. Flächen durch einen Landwirt im Rahmen seines land- und forstw. Betriebs kann hingegen der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen (BFH v. 6.12.2001 – V R 6/01, BStBl. II 2002, 555, mwN).

Im Falle der Betriebsverpachtung an nahe Angehörige sind für die stl. Anerkennung die besonderen Wirksamkeitsanforderungen für Geschäfte zwischen nahen Angehörigen zu beachten. Es geht dabei im Wesentlichen um die Frage, ob die Vermögenszuwendungen privaten Charakter haben oder einen Leistungsaustausch mit betrieblicher Veranlassung bezwecken. So sind Pachtverträge zwischen nahen Angehörigen nur dann stl. anzuerkennen, wenn sie ernsthaft, klar und eindeutig zivilrechtl. wirksam im Vorhinein vereinbart werden, das Vereinbarte auch tatsächlich durchgeführt wird und die Vertragsgestaltung dem zwischen Fremden Üblichen weitestgehend entspricht (ausführl. zu den allgemeinen Grundsätzen, § 4 Anm. 850 ff.; zur üblichen Höhe von Pachtzinsen im Bundesgebiet s. die Übersicht bei MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 306).

► *Ein zu niedriger Pachtzins* ist regelmäßig schädlich. Steht der tatsächlich gezahlte Pachtzins in keinem Verhältnis zum realen Gegenwert des Pachtgegenstands bzw. den marktüblich gezahlten Entgelten, ist das Pachtverhältnis grds. nicht anzuerkennen (aA FISCHER, FR 1993, 575: nur sofern die fehlende Marktüblichkeit den Rückschluss auf einen mangelnden rechtsgeschäftlichen Bindungswillen erlaubt). § 21 Abs. 2 Satz 2 ist auf Einkünfte aus LuF nicht entsprechend anzuwenden (BFH v. 29.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652). Etwas anderes kann gelten, wenn der niedrige Pachtzins auf die Anlaufzeit des Betriebs begrenzt ist (vgl. BFH v. 26.9.1969 – VI R 64/67, BStBl. II 1970, 177).

► *Ein überhöhter Pachtzins* kann demgegenüber in Höhe des überhöhten Betrags als Unterhaltzahlung oder freiwillige Zuwendung iSv. § 12 zu qualifizieren sein. Sofern der Versorgungsgedanke im Vordergrund steht, kommt eine Behandlung des Pachtzinses nach den Grundsätzen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags in Betracht (s. Anm. 49).

► *Der Verzicht auf Pachtzins*, die fehlende ernsthafte Geltendmachung oder Vereinbarungen, die einem Verzicht gleichkommen, sind angesichts der fehlenden ernstlichen Vertragsdurchführung regelmäßig schädlich (s. BFH v. 24.7.1975 – IV R 99/72, BStBl. II 1975, 772). Der Verzicht kann indes auch zur Annahme des Zuflusses als solchem und zur Annahme einer Zuwendung iSd. § 12 Nr. 2 führen (GIERE in FELSMANN, A 551, A 562 [9/2010]).

► *Neben einem angemessenen Pachtzins gezahlte Altenteilsleistungen* sind nicht abziehbar gem. § 12 Nr. 2, weil sie nicht mit einer Vermögensübertragung iSd. § 10 Abs. 1a Nr. 2 zusammenhängen (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 308; demgegenüber GIERE in FELSMANN, A 557 [9/2010]: Altenteilsähnliche Leistungen sind Teil des Pachtzinses. Die Folge wäre die Behandlung als überhöhter Pachtzins).

► *Die kurzfristige Verpachtung* eines isolierten Fortbetriebs ist nicht fremdüblich – erst recht, wenn schlagreifes Holz vorhanden ist. In diesem Fall dürfte eher eine Vermögenszuwendung als ein Pachtverhältnis vorliegen (GIERE in FELSMANN, A 554 [9/2010]).

46 bb) Rechtsfolgen der Betriebsverpachtung beim Verpächter

Verpächterwahlrecht: Der Verpächter eines land- und forstw. Betriebs kann wählen, ob er die Verpachtung seines Betriebs als Betriebsaufgabe iSd. § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 behandeln und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein PV überführen will – mit der Folge, dass er die im BV ruhenden stillen Reserven realisiert, oder ob und wie lange er den Betrieb während der Verpachtung in anderer Form fortführt. Das in der Rechtspraxis entwickelte sog. Verpächterwahlrecht (s. BFH v. 15.10.2010 – IV R 58/07 BFH/NV 2010, 1785; vgl. schon BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124) ist mittlerwei-

le in § 16 Abs. 3b normiert (§ 16 idF des StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131), der über § 14 Satz 2 auch für land- und forstw. Betriebe gilt. Obgleich der Verpächter angesichts der Verpachtung seines gesamten Betriebs bei isolierter Betrachtung eine unter § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 fallende Betätigung entfaltet, hat er so die Option, weiterhin Einkünfte aus LuF zu erzielen und eine Aufdeckung von stillen Reserven zu vermeiden. Die Vermeidung eines Aufgabegewinns kann deshalb von besonderem wirtschaftlichen Interesse sein, weil dem Verpächter im Rahmen der Verpachtung – anders als bei einer Betriebsveräußerung – regelmäßig keine ausreichenden liquiden Mittel zufließen, um durch einen Aufgabegewinn ausgelöste Ertragsteuern zu entrichten. Die systematische Rechtfertigung dieses Wahlrechts ist die objektive Möglichkeit des Verpächters, den Betrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses fortzuführen, weshalb von einer Betriebsaufgabe nicht ohne Weiteres auszugehen ist (BFH v. 20.1.1999 – IV B 99/98, BFH/NV 1999, 1073). Die Entnahme einer verpachteten land- und forstw. Fläche ist durch bloße Erklärung gegenüber dem FA jederzeit möglich (BFH v. 30.6.2011 – IV R 35/09, nv.).

► *Personell zugeordnet ist das Verpächterwahlrecht* dem Land- und Forstwirt bzw. dem Mitunternehmer. Mitunternehmer müssen das Wahlrecht einheitlich ausüben (BFH v. 17.4.1999 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388). Übergibt der Verpächter den Betrieb an einen anderen als den Pächter oder stirbt der Verpächter mit einem vom Pächter verschiedenen Gesamtrechtsnachfolger, ohne zuvor die Betriebsaufgabe erklärt zu haben und ohne dass die Voraussetzungen einer Zwangsbetriebsaufgabe eingetreten sind, geht das Wahlrecht, die Betriebsaufgabe zu erklären, auf den Rechtsnachfolger über. Dies gilt selbst in Fällen, in denen eine Betriebsfortführung durch den Rechtsnachfolger mangels fachlicher Eignung ausgeschlossen erscheint, denn die Betriebsfortführung muss der Betriebsinhaber nicht für die eigene Person planen; es reicht aus, dass die Absicht von einem Gesamt- oder einem Einzelrechtsnachfolger verwirklicht werden soll (BFH v. 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521). Die Rechtsnachfolge selbst bewirkt keine Betriebsaufgabe (BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; zum Schicksal des Wahlrechts bei Betriebsübergang anderer Auffassung KANZLER, FR 1983, 285). Wird der Pächter selbst Rechtsnachfolger des Verpächters, ist das Wahlrecht gegenstandslos – anders verhält es sich, wenn er lediglich Miterbe geworden ist. Das Wahlrecht steht dann der Erbengemeinschaft zu (BFH v. 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521).

► *Im Falle der Realteilung einer land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft* gelten ebenfalls die Betriebsverpachtungsgrundsätze. Die Auflösung der PersGes. hat daher nicht automatisch die Überführung der im SonderBV gehaltenen land- und forstw. genutzten Flächen in das PV zur Folge (BFH v. 27.6.2007 – IV B 113/06, BFH/NV 2007, 2257).

Kein Verpächterwahlrecht besteht trotz Verpachtung eines land- und forstw. Betriebs in folgenden Fällen:

► *Eine im unmittelbaren Anschluss an den Erwerb vorgenommene Betriebsverpachtung* begründet kein Verpächterwahlrecht. Eine „Betriebsfortführung“ ist dann nicht möglich, weil eine Betriebsführung zuvor nicht gegeben war (BFH v. 20.4.1989 – IV R 95/87, BStBl. II 1989, 863). Stille Reserven, deren Aufdeckung vermieden werden soll, existieren in einem solchen Fall ohnehin nicht. Wird der Erwerber zu keinem Zeitpunkt als Land- und Forstwirt tätig, erzielt er im Falle der sofortigen Verpachtung grds. nur Einkünfte aus VuV (FG München v. 10.7.2014 – 15 K 973/10, EFG 2014, 1953, rkr.; FG Nds. v. 23.1.2013 – 9 K 293/11, EFG 2013, 774, rkr.). Ausnahmen sind denkbar, sofern die FinVerw. die Aus-

übung des Wahlrechts zur Betriebsverpachtung trotz einer unmittelbar an den Erwerb anschließenden Verpachtung unter Gewährung von Steuervorteilen (zB §§ 6b und 6c) akzeptiert hatte. Es erscheint treuwidrig, sich in späteren VZ sodann auf das Vorliegen von PV zu berufen (FG Hess. v. 24.3.2014 – 13 K 2635/12, ErbStB 2014, 274, nrkr., Az. BFH IV R 24/14). Erwirbt ein Landwirt einen langfristig verpachteten landw. Betrieb in der erklärten Absicht, den Betrieb baldmöglichst selbst zu bewirtschaften, entsteht jedoch vom Erwerb an notwendiges BV (BFH v. 12.9.1991 – IV R 14/89, BStBl. II 1992, 134). Akzeptabel ist insofern ein überschaubarer Zeitraum von bis zu zwölf Monaten (BFH v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93).

► *Kein Verpächterwahlrecht besteht im Fall der Zwangsbetriebsaufgabe*, wobei eine solche nur unter engen Voraussetzungen anzunehmen ist (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 132). Eine „versehentliche“ Betriebsaufgabe ist im Bereich der LuF nahezu ausgeschlossen (SCHUSTER, FR 2007, 584 [586]). So existiert keine allgemeingültige Höchstdauer der Verpachtung. Selbst umfangreiche Umgestaltungen des Betriebsumfangs während der Verpachtung führen nur dann zur Zwangsbetriebsaufgabe, wenn anschließend keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden sind oder diese so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können und eine Wiederaufnahme der Selbstbewirtschaftung somit ausgeschlossen erscheint. Wesentlich idS sind die dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgrundlagen, was sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebs bestimmt (sog. funktionale Betrachtungsweise, BFH v. 19.3.2009 – IV R 45/06, BStBl. II 2009, 902; H 16 Abs. 8 EStH 2015). Wegen der besonderen Funktion des Grund und Bodens für land- und forstw. Eigentumsbetriebe wird der Betrieb aber regelmäßig aufgegeben, wenn die landw. Grundstücke nach dem Tod des Betriebsinhabers auf mehrere Erben aufgeteilt werden, da die Möglichkeit einer identitätswahrenden Wiederaufnahme dieses Betriebs ausscheidet (zutreffend BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, juris; v. 26.9.2013 – IV R 16/10, BFH/NV 2014, 324; FG Rhld.-Pf. v. 17.6.2015 – 1 K 2399/12, EFG 2015, 1690, nrkr., Az. BFH IV R 35/15; aA FG Nds. v. 2.7.2013 – 15 K 265/11, EFG 2013, 250, rkr.; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 132: keine Zwangsbetriebsaufgabe, sofern jeder Erbe Flächen erhält, die die für einen land- und forstw. Betrieb erforderliche Mindestgröße übersteigen). Eine Betriebsaufgabe kann sich über einen gewissen Zeitraum hinweg vollziehen (zur sog. schleichenden Betriebseinstellung KANZLER, FR 2007, 800). Ein Strukturwandel beim Pächter zum gewerblichen Betrieb ändert allein nichts an dem Umstand, dass beim Verpächter weiterhin land- und forstw. Vermögen vorliegt. Anders ist dies allenfalls dann zu sehen, wenn mit der gewerblichen Betätigung des Pächters wesentliche Grundlagen des verpachteten Betriebs derart umgestaltet werden, dass eine Wiederaufnahme der land- und forstw. Bewirtschaftung durch den Verpächter ausgeschlossen erscheint (GIERE in FELSMANN, A 675 [4/2012]). Der praktischen Schwierigkeit, den genauen Zeitpunkt einer solchen nicht auf einer ausdrücklichen Erklärung beruhenden Betriebsaufgabe zu ermitteln, ist der Gesetzgeber durch Einf. einer Betriebsfortführungsfiktion in § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 2 durch das StVereinfG 2011 begegnet (§ 16 idF des StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131). Der Betrieb gilt danach nicht als aufgegeben, bis dem FA Tatsachen bekannt werden, aus denen sich die Voraussetzungen für die Betriebsaufgabe ergeben.

► *Bei Kapitalgesellschaften bzw. gewerblich infizierten/geprägten Personengesellschaften* stellt sich die Frage des Verpächterwahlrechts nicht, weil sie im Hinblick auf die in

§§ 8 Abs. 2 KStG, 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 getroffenen Regelungen zwingend Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 302c).

Betriebsaufgabeerklärung: Sind die Voraussetzungen des Verpächterwahlrechts gegeben, so kann von einer Betriebsaufgabe des Verpächters grds. nur bei Vorliegen einer unmissverständlichen Erklärung der Betriebsaufgabe gegenüber dem FA ausgegangen werden (zur Zwangsbetriebsaufgabe so.). Auf innere Motive kommt es nicht an. Bei Nichtausübung des Wahlrechts besteht der Betrieb fort. Eine bestimmte Form ist nicht vorgeschrieben. Eine konkludente Äußerung ist möglich. Die Erklärung muss jedoch unbedingt und eindeutig sein und den Inhalt haben, den Betrieb aufgeben zu wollen (BFH v. 15.4.2010 – IV R 58/07, BFH/NV 2010, 1785). Selbst die Angabe von Einkünften aus VuV in der StErklärung ist nicht als konkludente Betriebsaufgabeerklärung zu werten (BFH v. 7.12.1995 – IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663; v. 14.2.2005 – IV B 207/02, juris). Gleiches gilt für die Äußerung einer bestimmten Rechtsansicht gegenüber dem FA (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276) oder die Beantragung der Produktionsaufgaberente, denn letztlich muss die Aufgabekerklärung erkennbar von dem Bewusstsein getragen sein, dass diese die Versteuerung der stillen Reserven auslöst (BFH v. 20.1.1999 – IV B 99/98, BFH/NV 1999, 1073). Auch der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe muss aus der Erklärung eindeutig hervorgehen. Die Feststellungslast für die Abgabe der Erklärung liegt beim Stpfl. Eine Beweislastumkehr gilt allenfalls bei schuldhafter Beweisvereitelung durch die Behörde (BFH v. 26.2.2010 – IV B 25/09, BFH/NV 2010, 1116).

► *Rückwirkende Betriebsaufgabeerklärung:* Eine Betriebsaufgabeerklärung konnte nach der Rspr. grds. nicht mit rückwirkender Kraft erklärt werden (BFH v. 30.6.2005 – IV R 63/04, BFH/NV 2005, 1997). Die FinVerw. ließ schon vor Schaffung einer ausdrücklichen Gesetzesgrundlage aus Vereinfachungsgründen die Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns auf einen längstens drei Monate zurückliegenden Zeitpunkt zu, da sich die Werte in einem derart kurzen Zeitraum regelmäßig kaum verändern (vgl. R 16 Abs. 5 EStR 2011). Die Dreimonatsfrist ist durch § 16 Abs. 3b Satz 2 idF des StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) gesetzlich ohne eine derartige Einschränkung normiert worden, so dass günstigere Werte nach geltender Rechtslage durch rückwirkende Erklärungen „gerettet“ werden können, ohne dass ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt (WENDT, FR 2011, 1023 [1025]).

► *Der Widerruf einer Betriebsaufgabeerklärung* ist grds. nur für einen in der Zukunft liegenden Zeitpunkt möglich (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 302h; GIERE in FELSMANN, A 681 [4/2015]). Für einen zurückliegenden Zeitpunkt ist dies ausnahmsweise zulässig, sofern sich die äußeren Umstände, die Anlass für die Erklärung waren, geändert haben oder sich als tatsächlich nicht vorliegend oder herstellbar erweisen und der Widerruf daher nicht willkürlich oder missbräuchlich erscheint (FG München v. 11.6.1991 – 12 K 12140/84, nv., rkr.). Die Erklärung der Betriebsaufnahme nach Betriebsaufgabe ist wie eine Neuaufnahme der land- und forstw. Betriebs zu behandeln. Die Bewertung der WG richtet sich dann nach § 6 Abs. 1 Nr. 6.

Zur Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns s. § 14 Anm. 43 ff. Veräußert der Stpfl. WG seines früheren BV nach dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, so ist die Veräußerung zwar kein betrieblicher Geschäftsvorfall mehr. Der erzielte Kaufpreis kann jedoch im Falle eines engen zeitlichen Zusammenhangs eine Orientierungshilfe für die Bemessung des gemeinen Werts der entsprechenden

WG im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe liefern (BFH v. 27.2.1986 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456).

Übergang der Buchführungspflicht: Die auf den Pächter gem. § 141 Abs. 3 AO übergegangene Buchführungspflicht besteht für den Verpächter nicht fort. Die Vorschrift des § 141 Abs. 2 Satz 2 AO ist in den Fällen des Übergangs der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 3 AO schon dem Wortlaut nach nicht anwendbar, denn die bestehende Buchführungspflicht endet nicht, sie besteht vielmehr fort und geht auf eine andere Person über. Die Buchführungspflicht ist zudem betriebsbezogen (zutr. KANZLER, FR 1993, 761 [767]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 8 [10/2015]). Die Buchführungspflicht kann jedoch für den fortbestehenden Betrieb nach allgemeinen Regeln originär bestehen oder begründet werden. Die GE nach Durchschnittssätzen iSd. § 13a kommt hier mangels selbst bewirtschafteter Flächen nicht in Betracht. Der Wegfall der GE nach Durchschnittssätzen beim Verpächter setzt allerdings grds. eine Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 4 voraus (GIERE in FELSMANN, A 667 [9/2006]).

47 cc) Rechtsfolgen der Betriebsverpachtung beim Pächter

Der Pächter erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Dies gilt auch im Falle der weiteren Unterverpachtung. Der von ihm gezahlte Pachtzins ist grds. BA. Der anteilige Pachtzins sowie die Erhaltungsaufwendungen betreffend ein mitverpachtetes Gebäude, das der Pächter zu privaten Wohnzwecken nutzt, sind Kosten der privaten Lebensführung (FG Nds. v. 12.11.2013 – 13 K 139/12, juris, nrkr., Az. BFH IV R 22/14; zur möglichen Ausnahme im Falle der Nutzungswertbesteuerung s. Anm. 111). Aufwendungen auf WG des Verpächters, zu denen der Pächter nicht verpflichtet ist, können indes nach § 12 Nr. 2 nicht abziehbar sein (vgl. zum Nießbrauch BFH v. 24.6.2009 – IV R 20/07, BFH/NV 2010, 20). Sofern Erhaltungsaufwendungen bei wirtschaftlicher Betrachtung (zusätzliche) Pachtzahlungen darstellen, sind sie beim bilanzierenden Stpfl. aktiv abzugrenzen (BFH v. 10.11.1994 – IV B 22/94, BFH/NV 1995, 591). Steht bei den Pachtzahlungen der Versorgungsgedanke im Vordergrund, so gelten uU die Grundsätze des Wirtschaftsüberlassungsvertrags (s. Anm. 49).

Die Buchführungspflicht geht mit Pachtbeginn auf den Pächter eines land- und forstw. Betriebs bzw. Teilbetriebs über (§ 141 Abs. 3 AO). Mit Ablauf des Pachtverhältnisses endet die Buchführungspflicht für den Pachtbetrieb auch dann, wenn der Inhaber anschließend einen anderen land- und forstw. Betrieb pachtet (BFH v. 29.11.1984 – IV R 258/82, BStBl. II 1986, 431). Bei einer Hofübernahme mit Rückverpachtung des übernommenen Betriebs an den bisherigen Betriebsinhaber wechselt die zunächst auf den Erwerber übergegangene Buchführungspflicht gem. § 141 Abs. 3 AO wieder auf den Eigentümer zurück. Anders verhält es sich bei der Rückverpachtung von Teilen des übernommenen Betriebs. In diesem Fall scheidet ein erneuter Wechsel in der Person des Buchführungspflichtigen nach § 141 Abs. 3 AO aus, da der übernommene Betrieb und der zurückverpachtete Betrieb nicht identisch sind (BFH v. 6.11.2003 – IV R 27/03, BFH/NV 2004, 753; KÖNIG in FELSMANN, B 73 [9/2011]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 138 [11/2014]).

48 dd) Eiserne Verpachtung

Bedeutung: Eiserne Verpachtung bedeutet die Verpachtung eines Betriebs mit der Auflage, dessen Substanz „eisern“ zu erhalten. Die laufenden BE und BA werden dem Pächter zugerechnet. Problematisch ist die Behandlung der ihm „ei-

sern“ überlassenen WG, denn der entscheidende Unterschied zum Regelfall eines Pachtverhältnisses ist, dass der Pächter den Wertverzehr der überlassenen Gegenstände für die Dauer des Pachtvertrags trägt. Der Verpächter überlässt dem Pächter das Inventar zum Schätzwert mit der Verpflichtung, es bei Beendigung des Pachtverhältnisses zum Schätzwert zurückzugewähren, wobei der Pächter die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung des Inventars trägt (§ 582a Abs. 1 Satz 1 BGB). Der Pächter darf innerhalb der Grenzen einer ordnungsmäßigen Wirtschaft über die einzelnen Inventarstücke verfügen (§ 582a Abs. 1 Satz 2 BGB). Der Pächter hat das Inventar in dem Zustand zu erhalten und in dem Umfang laufend zu ersetzen, der den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft entspricht. Die von ihm angeschafften Stücke werden mit der Einverleibung in das Inventar Eigentum des Verpächters (§ 582a Abs. 2 BGB). Bei Beendigung des Pachtverhältnisses hat der Pächter das vorhandene Inventar dem Verpächter zurückzugewähren. Der Verpächter kann die Übernahme derjenigen von dem Pächter angeschafften Inventarstücke ablehnen, welche nach den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft überflüssig oder zu wertvoll sind; mit der Ablehnung geht das Eigentum an den abgelehnten Stücken auf den Pächter über. Besteht zwischen dem Gesamtschätzwert des übernommenen und dem des zurückzugewährenden Inventars ein Unterschied, so ist dieser in Geld auszugleichen. Den Schätzwerten sind die Preise im Zeitpunkt der Beendigung des Pachtverhältnisses zugrunde zu legen (§ 582a Abs. 3 BGB).

Behandlung des Anlagevermögens: Die eiserne Verpachtung wirft besondere Fragestellungen hinsichtlich der Behandlung der AV in der GE sowohl auf Verpächter- als auch auf Pächterseite auf. Die Gewinnermittlungsmethoden von Pächter und Verpächter müssen dabei nicht übereinstimmen. Dass beide bilanzieren, ist in der Praxis sogar selten, meist wählt der Verpächter die GE nach § 4 Abs. 3 (KANZLER, FR 2000, 53 [55]).

► *Die AfA-Befugnis hinsichtlich des eisern verpachteten Anlagevermögens* liegt beim Verpächter. Dies gilt auch für vom Pächter im Rahmen seiner Ersatzpflicht angeschaffte Inventarstücke, da diese gem. § 582a Abs. 2 Satz 2 BGB Eigentum des Verpächters werden. Es besteht angesichts des werthaltigen Herausgabenspruchs des Verpächters insbes. kein wirtschaftliches Eigentum des Pächters (aA UELNER, Inf. 1980, 1, 3; gegen die hM auch FG Düss. v. 11.12.1996 – 16 K 5315/91 Inv, EFG 1997, 630, rkr.: AfA-Berechtigung des Pächters bei ersatzbeschafften WG, sofern deren ND die Restlaufzeit des Pachtvertrags nicht übersteigt). Die Bemessungsgrundlage der AfA des Verpächters ergibt sich aus den AHK des Pächters. Die Leistung des Verpächters ist in einer Verrechnung mit seinem Substanzerhaltungsanspruch zu sehen (BFH v. 28.5.1998 – IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286; BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 319a).

► *Der bilanzierende Verpächter* hat neben der Buchung der AfA allerdings seinen Anspruch auf Substanzerhaltung zu aktivieren. Zu Pachtbeginn ist diese Forderung mit 0 € zu bewerten. Anschließend erhöht sie sich jedes Jahr um den Wert der AfA, ggf. unter Berücksichtigung veränderter Wiederbeschaffungskosten. Angesichts der gegenläufigen Wirkungen der vom Verpächter zu buchenden AfA und der Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruchs wird beim Verpächter im Ergebnis nur ein aus geänderten Wiederbeschaffungskosten resultierender Unterschiedsbetrag gewinnwirksam. Bei steigenden Preisen hat dies eine laufende Gewinnrealisierung zur Folge. Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist dann das entsprechende WG zu aktivieren und die hierfür aktivierte Forderung aus-

zubuchen. Ein evtl. noch vorhandener Restbuchwert des ausgeschiedenen WG ist gewinnmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 28.5.1998 – IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286; BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262; dazu Anm. OSTMEYER, Inf. 2002, 357).

► *Der bilanzierende Pächter* hat demgegenüber eine sog. Pächtereneruerungsrückstellung zu passivieren (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Die jährliche Zuführung zur Erneuerungsrückstellung erfolgt (unter Berücksichtigung eventueller Änderungen der Wiederbeschaffungskosten) grds. linear nach der ND des jeweiligen WG bzw. der Dauer des Pachtvertrags, sofern diese kürzer sein sollte (KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 42 Rn. 114 ff. [7/2015]). Im wirtschaftlichen Ergebnis kommt dies im Allgemeinen einer linearen AfA gleich. Unterschiede ergeben sich bei veränderten Wiederbeschaffungskosten. Auf eine Erhöhung der Wiederbeschaffungskosten ist mit einer entsprechenden Erhöhung der Rückstellung zu reagieren. Eine einer Sonder-AfA entsprechende Steuerentlastung ist indes nicht möglich. Scheidet ein WG des eisern übernommenen Inventars vorzeitig aus, führt dies zur Erhöhung der Rückstellung auf den vollen Wiederbeschaffungswert. Ein für das ausgeschiedene WG erzielter Erlös ist als BE des Pächters zu buchen, einen Kaufpreis-, Schadensersatz- oder Versicherungsanspruch muss der Pächter ggf. aber aktivieren. Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die für das WG gebildete Rückstellung aufzulösen. Stimmt die Rückstellung nicht mit dessen AHK überein, ergibt sich ggf. ein entsprechender Gewinn oder Verlust (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262; PAPE in FELSMANN, A 641 [9/1993]).

► *Erhaltungsaufwendungen* des Pächters auf das Inventar sind laufende BA (BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262). Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als BA kommt es darauf an, dass der Stpfl. die Aufwendungen auf das dem Verpächter gehörende WG im eigenen betrieblichen Interesse selbst getragen hat und er das WG auch für die betrieblichen Zwecke nutzen darf (s. auch BFH v. 13.5.2004 – IV R 1/02, BStBl. II 2004, 780).

► *Behandlung einer Wertausgleichsverpflichtung*: Für über die zivilrechtl. Verpflichtung hinausgehende AHK muss der bilanzierende Verpächter im Hinblick auf die in § 582a Abs. 3 BGB getroffene Regelung eine Wertausgleichsverpflichtung passivieren. Der bilanzierende Pächter hat demgegenüber einen entsprechenden Wertausgleichsanspruch als sonstige Forderung zu aktivieren. Die Bilanzposten sind nachfolgend unter Berücksichtigung geänderter Wiederbeschaffungskosten gleichmäßig aufzulösen. Der Auflösungszeitraum errechnet sich aus der Differenz zwischen der ND des ersatzweise beschafften WG und der verbliebenen Restnutzungsdauer des ersetzten WG bei Pachtbeginn (BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262; GIÈRE in FELSMANN, A 623 [9/2015]).

► *Im Falle der Gewinnermittlung nach § 13a oder § 4 Abs. 3* scheidet die Aktivierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung bzw. eine Rückstellungsbildung aus. Im Falle des § 4 Abs. 3 wirkt sich die Erneuerungsverpflichtung estrechtl. erst im Zeitpunkt der Anschaffung des Ersatz-WG aus. Die entsprechende Zahlung führt in der Einnahmeüberschussrechnung des Pächters zu einer BA. Der Verpächter hat in seiner Einnahmeüberschussrechnung eine BE zu buchen (BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262; GIÈRE in FELSMANN, A 627 [4/2008]).

► *Im Falle des Übergangs von der Gewinnermittlung nach § 13a zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1* akzeptiert die FinVerw. die Bewertung der Erneuerungsverpflichtung

des Pächters in Höhe des anteiligen Schätzwerts des eisern überlassenen Inventars, der der bis zum Übergang abgelaufenen Überlassungszeit im Verhältnis zur gesamten Überlassungszeit entspricht (FinMin. Nds. v. 30.3.1993, StEK EStG § 13 Nr. 589).

► *Eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3* darf der Verpächter im Falle eiserner Verpachtung nicht bilden, wenn ausgeschlossen ist, dass es zur Nutzung des anzuschaffenden WG in seinem aktiven Betrieb kommen wird (FG München v. 18.5.2010 – 1 K 487/07, EFG 2010, 2073, rkr.).

Umlaufvermögen, das der Pächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses zurückzugeben hat, ist wie ein Sachdarlehen zu behandeln. Der bilanzierende Verpächter hat in Höhe des Werts der überlassenen WG eine Sachwertforderung zu aktivieren. Der Pächter wird wirtschaftlicher Eigentümer der WG (TeilwertAfA-Befugnis) und hat diese im Falle der Bilanzierung zu aktivieren, andererseits jedoch auch eine entsprechende Rückgabeverpflichtung zu passivieren (BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262). Eine Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven kommt nicht in Betracht, da die darlehensweise Hergabe keine Veräußerung ist (BFH v. 30.1.1986 – IV R 130/84, BStBl. II 1986, 399).

► *Im Falle der Rückerstattungspflicht von Feldbeständen* zum gleichen Realwert hat der Pächter den Aktivposten durch Aktivierung der jährlichen Feldbestellungskosten fortzuführen und den entsprechenden Passivposten jeweils anzugleichen (BFH v. 16.11.1978 – IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138).

► *Im Falle des Verzichts auf Bestandsaufnahme von Feldbeständen aus Vereinfachungsgründen* kann der Überlassende davon absehen, die aus der Überlassung dieses UV entstandene Rückgabeforderung zu aktivieren, wobei er für die Dauer der Überlassung an dieses Wahlrecht gebunden bleibt (dazu eingehend BFH v. 18.3.2010 – IV R 23/07, BStBl. II 2011, 654; zu denkbaren Ausnahmen KANZLER, FR 2010, 711).

► *Im Falle der Vereinbarung einer Entschädigungszahlung*, die der Übernehmer bei Übernahme für das UV zu zahlen hat, gehört diese zu den BE bei den Einkünften aus LuF des Überlassenden und zu den BA des Übernehmers. Ist weiterhin vereinbart, dass der Überlassende bei Beendigung der Überlassung UV gegen „Entschädigung“ zurücknimmt, gelten die Grundsätze des schwebenden Vertrags. Der Überlassende kann hierfür weder eine Rückstellung noch einen passiven RAP bilden (s. BFH v. 29.7.1976 – IV R 172/72, BStBl. II 1976, 781).

Hofübertragung: Häufig steht die eiserne Verpachtung im Vorfeld einer Hofübertragung. Erfolgt diese unentgeltlich, ist dies wie ein Zufluss beim Verpächter zu behandeln. Dementsprechend löst der entsprechende Forderungsverzicht des Verpächters auf den Anspruch auf Substanzerhaltung im Falle der GE nach § 4 Abs. 3 eine Gewinnrealisierung aus. Beim bilanzierenden Verpächter ist ein solcher Vorgang hingegen erfolgsneutral. Beim Pächter ist wirtschaftlich betrachtet von einer entsprechenden Einlage auszugehen. Der bilanzierende Pächter hat die von ihm gebildete Pachterneuerungsrückstellung erfolgsneutral aufzulösen. Im Falle der GE nach § 4 Abs. 3 kann er BA in Höhe der Pachterneuerungsrückstellung geltend machen, die im Falle des Bestandsvergleichs zuvor zu passivieren gewesen wäre (s. BFH v. 24.6.1999 – IV R 73/97, BStBl. II 2000, 39; BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262). Sofern eine spätere Hofübertragung vom Verpächter auf den Pächter vorgesehen ist, lässt die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen auf übereinstimmenden Antrag die sog. Buchwertmethode zu, durch die sich die stl. Auswirkungen

der späteren Betriebsübertragung in den Zeitpunkt der Verpachtung teilweise vorverlagern und dem Pächter Abschreibungsmöglichkeiten eröffnen lassen (näher BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262, Tz. IV). Eine Rechtsgrundlage besteht hierfür allerdings nicht.

Zu den umsatzsteuerlichen Aspekten der eisernen Verpachtung eines land- und forstw. Betriebs s. HUTMACHER, Inf. 2007, 262.

49 b) **Wirtschaftsüberlassungsvertrag**

Inhalt: Ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag beinhaltet die Nutzungsüberlassung des land- und forstw. Betriebs gegen Versorgungsleistungen (Altenteil). Er ermöglicht als familienrechtl. Vertragstyp mit erbrechtl. Bezug im Verhältnis zur Hofübergabe bzw. vor Eintritt des Erbfalls eine Zwischenlösung, bei der der Überlassende aufgrund seiner Eigentumsrechte gesichert bleibt, während der Übernehmer sich bewähren kann – ohne den Betrieb durch (höhere) Pachtzinsen zu belasten (BFH v. 18.2.1993 – IV R 106/92, BStBl. II 1993, 546; kompakte Darstellung der Entwicklung dieses Vertragstyps KANZLER, NWB 2014, 2926). Der Nutzungsberechtigte muss allerdings nicht zwingend der künftige Hoferbe sein (BFH v. 26.11.1992 – IV R 53/92, BStBl. II 1993, 395; KANZLER, FR 1992, 239 [241 f.]; aA WÄTZIG, Inf. 1982, 437 [438]).

Die zivilrechtliche Einordnung der Wirtschaftsüberlassung fällt nicht leicht. Angesichts der Kombination von Elementen des Leih- und Schenkungs- (Unentgeltlichkeit, Gebrauchsüberlassung) sowie Pachtvertrags (Berechtigung zur Fruchtziehung) erscheint eine alleinige Zuordnung zu einem dieser Vertragstypen nicht sachgerecht. Es handelt sich im Ergebnis um einen Vertragstyp eigener Art (§ 305 BGB) mit Schenkungscharakter (zutr. KANZLER, FR 1992, 239). Angesichts des Schenkungscharakters besteht grds. Formbedürftigkeit nach § 518 Abs. 1 BGB (notarielle Beurkundung), was estl. im Hinblick auf die Heilungsmöglichkeit nach § 518 Abs. 2 BGB (Heilung durch tatsächlichen Vollzug) regelmäßig aber keine Auswirkung hat (KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 43 Rn. 6 [11/2014]).

Die steuerliche Behandlung der Wirtschaftsüberlassung hängt vom Datum des Vertragsschlusses ab, denn die bereits seit den 90er Jahren als fragwürdig kritisierte (s. zB KANZLER, FR 1992, 239; FISCHER, FR 1993, 575; KEMPERMANN DStR 2003, 1736 [1741]) stl. Behandlung des Wirtschaftsüberlassungsvertrags als unentgeltliches Gegenstück zum Pachtvertrag und nach den Grundsätzen für Vermögensübergabeverträge (so noch BMF v. 16.9.2004 – IV C 3 - S 2255 - 354/04, BStBl. I 2004, 922, Tz. 10) entspricht für ab dem 1.1.2008 abgeschlossene Verträge nicht mehr der herrschenden Rechtspraxis (dazu 4. Rentenerlass des BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Tz. 22 und 81). Dies erfordert folgende Differenzierung:

► *Bis zum 31.12.2007 abgeschlossene Verträge (Altverträge)* sind aus Vertrauensschutzaspekten unter den nachfolgend genannten Voraussetzungen stl. nicht wie ein Pachtverhältnis, sondern als unentgeltliches Geschäft und nach den Grundsätzen für Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zu würdigen. Hintergrund dieser früher vorherrschenden Auffassung ist der Gesichtspunkt, dass bei Wirtschaftsüberlassungsverträgen der Versorgungsgedanke im Vordergrund steht und es sich bei den Altenteilsleistungen anders als im Falle einer Pacht nicht in erster Linie um eine Gegenleistungen für den Gebrauch der überlassenen Gegenstände handeln soll. Dies trug vor allem dem Umstand Rechnung, dass die Versorgungsleistungen keinem marktüblichen Pachtzins ent-

sprechen mussten. Sofern ein vor Pachtvertrag – zB im Hinblick auf die im Falle von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beachtenden Grundsätze (s. Anm. 45) – stl. nicht anzuerkennen war, konnte er daher uU in einen Wirtschaftsüberlassungsvertrag umgedeutet werden.

BFH v. 23.1.1992 – IV R 104/90, BStBl. II 1992, 327; s. schon BFH v. 5.2.1976 – IV R 31/74, BStBl. II 1976, 335; v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Tz. 22; GIÈRE in FELSMA, A 693c (9/2015); KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 43 Rn. 4 (11/2014).

▷ *Die folgenden – vereinbarten und tatsächlich durchgeführten – Voraussetzungen* sind für die stl. Einordnung und Akzeptanz von Altverträgen als Wirtschaftsüberlassungsverträge erforderlich (BFH v. 5.2.1976 – IV R 31/74, BStBl. II 1976, 335; best. von BFH v. 18.2.1993 – IV R 50/92, BStBl. II 1993, 548; ausführl. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 43 Rn. 16 ff. [9/2012]):

– Der Übernehmer erhält unentgeltlich nach außen erkennbar das alleinige Nutzungs- und Fruchtziehungsrecht bezüglich des land- und forstw. Betriebs für einen nicht nur vorübergehenden Zeitraum (BFH v. 24.7.1975 – IV R 99/72, BStBl. II 1975, 772: neun Jahre sind ausreichend; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 43 Rn. 17 [9/2012]; Untergrenze fünf Jahre). Die Gewährung von Versorgungsleistungen ist bei Altverträgen nicht als Entgelt einzuordnen (aus der jüngeren Rspr. FG Nds. v. 14.9.2005 – 12 K 635/00, EFG 2006, 105, rkr.).

– Der Übernehmer bekommt Eigentum oder Verfügungsrecht am Inventar (zum Begriff des Inventars s. Anm. 45). Das Inventar wird in der Praxis zumeist eisern überlassen, ua. um die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden. Insoweit gelten die Ausführungen zur eisernen Verpachtung analog (s. Anm. 48).

– Der Übernehmer ist hinsichtlich der Betriebsführung allein entscheidungsbefugt und tritt nach außen erkennbar auch als Betriebsinhaber auf (BFH v. 27.2.1986 – IV R 205/84, BFH/NV 1986, 460). Eine Vertragsklausel, wonach alle zur Führung des Betriebs erforderlichen Maßnahmen von der Zustimmung des Überlassenden abhängen, ist schädlich (UELNER, Inf. 1980, 1 [5]; KANZLER, FR 1992, 239 [243]: in solchen Fällen Gesellschafts- oder Arbeitsverhältnis).

▷ *Behandlung der Versorgungsleistungen bei Altverträgen* (dazu OFD Frankfurt v. 11.2.2014, ofix HE EStG/14/1: Verfügung betreffend Leistungen aufgrund sog. Wirtschaftsüberlassungsverträge; ausführl. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 43 Rn. 28 ff. [9/2012]):

– Beim Übernehmer sind die vertragsgemäß entrichteten Versorgungsleistungen nach der für Altverträge anzuwendenden Rechtslage für eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen grds. als SA abziehbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a aF, § 52 Abs. 18; zum zeitlichen Anwendungsbereich s. auch § 10 Anm. 71). Der Abzug ist ausgeschlossen, sofern es sich um Unterhaltsleistungen iSd. § 12 Nr. 2 handelt (BFH v. 28.2.2002 – IV R 20/00, BStBl. II 2003, 644). Die Differenzierung erfolgt danach, ob der Unterhaltsscharakter der vom Nutzenden übernommenen Leistung offensichtlich überwiegt und diese daher nicht als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung anzusehen ist. Dies ist insbes. dann der Fall, wenn bei überschlägiger Berechnung der Wert der zu beurteilenden Gegenleistung weniger als die Hälfte des Werts der „Renten“-verpflichtung beträgt. Sofern es sich beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag um eine Vorstufe zur Hofübergabe handelt und der Nutzungsberechtigte die Leistungen auch im Hinblick auf

die endgültige Übertragung des BV übernimmt, ist im Rahmen der Vergleichsrechnung neben dem Wert der bloßen Nutzungsüberlassung (Pachtwert) auch der Wert des BV einzubeziehen (grundlegend BFH v. 15.7.1991 – GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78; s. ferner BFH v. 18.2.1993 – IV R 106/92, BStBl. II 1993, 546, dazu krit. FISCHER, FR 1993, 575).

- Beim Empfänger stellen die vertragsgemäß entrichteten Versorgungsleistungen nach der für Altverträge anzuwendenden Rechtslage grds. gem. § 22 sonstige Einkünfte dar, sofern es sich dabei nach den og. Grundsätzen nicht um Unterhaltsleistungen iSv. § 12 Nr. 2 handelt (BFH v. 28.2.2000 – IV R 20/00, BStBl. II 2003, 644). Dies gilt auch für durch den Übernehmer im Wege des Schuldbeitritts für den Überlassenden vertragsgemäß übernommene Zins- und Tilgungsleistungen, die beim letzteren zugleich BA eines weiterhin existierenden land- und forstw. Betriebs darstellen können (BFH v. 18.2.1993 – IV R 50/92, BStBl. II 1993, 548; GIERE in FELSMANN, A 698c [9/2010]: kein Drittaufwand, da Herkunft der Mittel für die betriebliche Veranlassung unerheblich). Aufwendungen, die dem Überlassenden in Zusammenhang mit der Versorgungsleistung entstehen, sind dabei WK bei den Einkünften iSv. § 22.

► *Ab dem 1.1.2008 abgeschlossene Verträge (Neuverträge)* sind als entgeltliche Austauschverträge und damit grds. nach den für Pachtverhältnisse geltenden Grundsätzen zu würdigen (zur stl. Behandlung der Betriebsverpachtung Anm. 45 ff.), denn nach der für ab dem 1.1.2008 abgeschlossene Verträge geltenden Rechtslage stellen Wirtschaftsüberlassungsverträge keine begünstigte Vermögensübertragung iSv. § 10 Abs. 1a Nr. 2 mehr dar, weil ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag keine dort geforderte Übertragung eines Betriebs beinhaltet. Diese kann erst bei der späteren tatsächlichen Übertragung des Hofes und Betriebs im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen vorliegen (BFH v. 25.6.2014 – X R 16/13, BStBl. II 2014, 889; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Tz. 22; KANZLER, NWB 2014, 2926 [2930 ff.]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 43 Rn. 3 und 72 f. [11/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 145; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 420k; aA GIERE in FELSMANN, A 546a [9/2014]).

▷ *Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung* eines Neuvertrags ist aber kein marktüblich vereinbartes Entgelt. Zwar wären eigentlich die in Anm. 45 ff. genannten Voraussetzungen für die stl. Anerkennung von Pachtverträgen einzuhalten und damit insbes. ein einem Fremdvergleich standhaltendes Austauschverhältnis erforderlich (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 145). Die Versorgungsleistungen sind angesichts der erforderlichen Neuorientierung im Rahmen der stl. Behandlung von Wirtschaftsüberlassungsverträgen als Entgelt für die Überlassung des Nutzungs- und Fruchtziehungsrechts einordnen. Allerdings entsprechen die im Rahmen eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags gewährten Versorgungsleistungen im Regelfall – selbst unter Einbeziehung gewährter Sachleistungen – nicht einem marktüblichen Pachtzins. Da dies aufgrund des Charakters des Wirtschaftsüberlassungsvertrags als Instrument der gleitenden Hofübergabe aber gerade nicht auf einen fehlenden rechtsgeschäftlichen Bindungswillen der Vertragsparteien schließen lässt, ist ein marktunüblich geringes Entgelt für die stl. Anerkennung des Wirtschaftsüberlassungsvertrags grds. unschädlich (glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 43 Rn. 81 [11/2014]; aA FG Nds. v. 14.1.2015 – 4 K 233/14, ZEV 2015, 552, nrkr., Az. BFH IV R 13/15; v. 14.1.2015 – 4 K 234/14, juris, nrkr., Az. BFH IV R 14/15). Die Untergrenze ist allerdings im

Falle eines Entgelts von weniger als 10 % des marktüblichen Pachtzinses zu ziehen, weil dieses extreme Missverhältnis dann doch für einen fehlenden Rechtsbindungswillen spricht (KANZLER, NWB 2014, 2926 [2931]). Der (in der Praxis kaum vorkommende) Fall überhöhter Pachtzinsen führt hingegen nicht zur Annahme eines fehlenden Rechtsbindungswillens, sondern in dem die fremdübliche Pacht übersteigenden Umfang zu nicht abziehbaren Unterhaltsleistungen (KANZLER, NWB 2014, 2926 [2932]).

- ▷ *Behandlung der Versorgungsleistungen bei Neuverträgen* (dazu OFD Frankfurt v. 11.2.2014, ofix HE EStG/14/1: Verfügung betreffend Leistungen aufgrund sog. Wirtschaftsüberlassungsverträge; ausführl. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 43 Rn. 72 ff. [11/2014]):
- Beim Übernehmer können die Versorgungsleistungen generell nicht mehr als SA abgezogen werden. Ein Abzug als BA kommt dann in Betracht, wenn es sich nach den og. Grundsätzen nicht um Unterhaltsleistungen iSd. § 12 Nr. 2 handelt (BFH v. 25.6.2014 – X R 16/13, BStBl. II 2014, 889; FISCHER in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 22 Rn. 33; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 145; MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 208 [4/2015]; WISSBORN, FR 2010, 322 [325]).
 - Vom Empfänger sind die im Rahmen von Neuverträgen gewährten Versorgungsleistungen nicht als Einkünfte nach § 22 Nr. 1a zu versteuern, da der Verpflichtete nicht zum SA-Abzug berechtigt ist. Sofern nicht Unterhaltsleistungen iSd. § 12 Nr. 2 vorliegen, handelt es sich bei fehlender Betriebsaufgabe um BE iSd. § 13, ansonsten um Pachteinahmen iSd. § 21 (OFD NRW v. 16.12.2015, EStG-Kartei NW §§ 13, 13a EStG Fach 1 Nr. 800, Tz. 2.7.6).

Der Bestandsschutz für Altverträge entfällt im Falle wesentlicher Vertragsänderungen nach dem 31.12.2007. Unschädlich ist aber eine Verlängerung befristeter Verträge, die bereits in Verlängerungsklauseln angelegt war (OFD NRW v. 16.12.2015, EStG-Kartei NW §§ 13, 13a EStG Fach 1 Nr. 800, Tz. 2.7.6; KANZLER, NWB 2014, 2926 [2929]; MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 208a [4/2015]).

Eine nicht vertragsgerechte Durchführung des Wirtschaftsüberlassungsvertrags führt grds. dazu, dass die Zahlungen mangels stl. Anerkennung des Vertrags als Unterhaltsleistungen iSv. § 12 Nr. 2 behandelt werden. Geringfügige Abweichungen vom Vereinbarten sind unschädlich; größere Abweichungen nur, sofern sie ausnahmsweise durch geänderte wirtschaftliche Verhältnisse gerechtfertigt sind. Der sicherste Weg ist eine entsprechende Anpassungsklausel im Vertrag (umfassend PAUS, EStB 2011, 161).

c) Nießbrauch

Der Nießbrauch an einem land- und forstw. Unternehmen ist neben der Verpachtung (s. Anm. 45 f.) und der Wirtschaftsüberlassung (s. Anm. 49) ein weiteres bei der Gestaltung von gleitenden Hofübergaben verbreitetes Rechtsinstitut. Der Altbauer überträgt dabei entweder das Eigentum am Hof auf den Jungbauern und behält sich im Rahmen der Übertragung einen Nießbrauch vor (Vorbehaltsnießbrauch). Oder aber der Jungbauer erhält einen Nießbrauch an dem weiterhin im Eigentum des Altbauern verbleibenden Hof (Zuwendungsnießbrauch). Ein Vermächtnisnießbrauch liegt als spezieller Fall des Zuwendungsnießbrauchs vor, sofern ein Erblasser zwar dem Erben das Eigentum am Betrieb vererbt, einem Dritten am Betrieb jedoch einen Nießbrauch zuwendet (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 330; vgl. umfassend zur Einkünftezurech-

50

nung bei Nießbrauch § 2 Anm. 201 ff.; speziell zum Nießbrauch bei Einkünften aus LuF § 2 Anm. 232 ff.).

Das Verwaltungs- und Nutznießungsrecht nach § 14 HöfeO, das dem überlebenden Ehegatten bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres des Hoferben zukommt, führt zu einer dem Vermächtnisnießbraucher ähnlichen Stellung, die stl. entsprechend zu behandeln ist (BFH v. 13.12.2007 – IV R 29/05, BFH/NV 2008, 1131; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 158; aA WIEGAND in FELSMANN, A 274 [9/2014]: eigentümerähnliche Stellung vergleichbar einem nicht befreiten Vorerben). Die aus dem Auseinanderfallen von AfA-Berechtigung und Zurechnung der laufenden Einkünfte möglicherweise resultierenden stl. Nachteile können entweder durch vertragliche Aufhebung des Verwaltungs- und Nutznießungsrecht oder durch Verpachtung des Betriebs an den Hoferben vermieden werden (WIEGAND in FELSMANN, A 276b f. [9/2014]).

Zivilrechtlich ist der Nießbrauch in §§ 1030 ff. BGB normiert. Bezogen auf einen land- und forstw. Betrieb sehen diese Regelungen im Wesentlichen vor, dass dem Nießbrauchsnehmer ein Nutzungs- und Fruchtziehungsrecht (Ernte, Nachzucht) im Rahmen ordnungsgemäßer Bewirtschaftung zukommt (§§ 1030 Abs. 1, 99, 100, 954 BGB). Im Falle eines sog. Quotennießbrauchs (§ 1030 Abs. 2 BGB) bezieht sich das Recht nur auf einen Teil der Nutzungen und Früchte. Im Falle eines Ertragsnießbrauchs wird der Nießbrauch nur ganz oder zT an den Erträgen des land- und forstw. Betriebs bestellt (s. § 2 Anm. 245). Das vom Nutzungs- und Fruchtziehungsrecht entkleidete Eigentum am AV liegt hingegen beim Nießbrauchsgeber. Der Nießbrauchsnehmer wird gem. §§ 1067, 92 BGB Eigentümer der verbrauchbaren Sachen (UV). Er hat dem Nießbrauchsgeber bei Beendigung des Nießbrauchs deren Wert bei Bestellung zu ersetzen (§ 1067 BGB). Der Nießbrauchsnehmer darf die belasteten Sachen (das AV) nicht veräußern, umgestalten oder wesentlich verändern (§ 1037 BGB). Er ist vielmehr im Rahmen der gewöhnlichen Unterhaltung zu Ausbesserungen und Erneuerungen verpflichtet (§ 1041 BGB). Vom ihm angeschaffte Inventarstücke werden Eigentum des Nießbrauchsbestellers (§ 1048 Abs. 1 BGB). Im Falle der eisernen Überlassung des Inventars gelten die Regelungen der eisernen Verpachtung (s. Anm. 48) entsprechend (§§ 1048 Abs. 2, 582a BGB). § 1055 Abs. 2 BGB erklärt im Falle der Nießbrauchsbestellung an einem land- und forstw. Grundstück die §§ 596 Abs. 1 und 596a BGB (Rückgabe im einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung entsprechenden Zustand sowie anteilige Ersatzpflichten für stehende Ernte/stehendes Holz/trächtiges Vieh) und im Falle der Nießbrauchsbestellung an einem Landgut zusätzlich § 596b BGB (Rücklassungspflicht des für eine weitere Bewirtschaftung erforderlichen Ernteanteils) für entsprechend anwendbar (zu näheren Einzelheiten der zivilrechtl. Grundlagen des Nießbrauchs an einem land- und forstw. Unternehmen umfassend WENDT in LEINGÄRTNER, Kap. 41 Rn. 2ff. [11/2014]).

Der Zuwendungsnießbrauch an einem land- und forstw. Unternehmen ist wie folgt zu beurteilen:

► *Im Falle des entgeltlich bestellten Unternehmensnießbrauchs* gelten die gleichen Grundsätze wie im Falle der Betriebsverpachtung (vgl. Anm. 45 ff.; s. auch § 2 Anm. 233). Der Nießbrauchsgeber hat insbes. ein Wahlrecht, ob er den Betrieb aufgibt und nunmehr Einkünfte aus VuV erzielt. Anderenfalls erzielt er als Inhaber eines land- und forstw. Betriebs weiterhin Einkünfte aus LuF (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 152; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 328). Im Falle der Bilanzierung hat er den Anspruch auf das Entgelt zu aktivieren und diesem Aktivposten ggf. einen RAP gegenüberzustellen. Im Rahmen

der GE nach § 4 Abs. 3 liegen BE vor. Die im Betrieb erwirtschafteten Einkünfte aus LuF werden dem Nießbraucher zugerechnet (BFH v. 28.9.1995 – IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440). Der bilanzierende Nießbraucher hat die AK eines entgeltlich erworbenen Nießbrauchsrechts zu aktivieren und abzuschreiben, es sei denn, er schuldet ähnlich einem Pachtzinsverpflichteten laufende Zahlungen (WIEGAND in FELSMANN, A 270 [4/2011]; s. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 5 Rn. 176). Die AfA-Befugnis hinsichtlich der vorhandenen abnutzbaren WG des AV liegt beim Nießbrauchsgeber als deren Eigentümer, der die AHK getragen hat (s. entsprechend zum Vermächtnisnießbrauch BFH v. 28.9.1995 – IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440). Trägt der Nießbraucher allerdings aus betrieblichem Anlass AHK für Gebäudeinvestitionen selbst, hat er die durch die Baumaßnahmen geschaffene Nutzungsmöglichkeit an dem fremden Gebäude(-teil) wie ein eigenes materielles WG anzusetzen und abzuschreiben (s. die entsprechend geltenden Grundsätze in BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, betr. Pachtverhältnis).

► *Im Falle des unentgeltlich bestellten Unternehmensnießbrauchs* gelten die gleichen Grundsätze wie im Falle der Wirtschaftsüberlassung (vgl. Anm. 49). Altenteilsleistungen begründen auch hier keine Entgeltlichkeit. Die Zurechnung der Einkünfte erfolgt wie beim entgeltlich bestellten Unternehmensnießbrauch. Eine Aktivierung und Abschreibung des unentgeltlich erworbenen Nießbrauchsrechts kommt nicht in Betracht.

Beim Vorbehaltsnießbrauch entfällt die Differenzierung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Bestellung, denn die Bestellung erfolgt stets unentgeltlich (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847; aA MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 329: meist unentgeltlich). Die AfA-Berechtigung hinsichtlich des AV liegt beim Vorbehaltsnießbraucher, obgleich er nicht (wirtschaftlicher) Eigentümer der übertragenen WG geblieben ist, denn er hat den entsprechenden Aufwand gehabt, dessen betriebliche Veranlassung durch die fortdauernde betriebliche Nutzung des WG auch nach dem Verlust der Eigentümerstellung gewahrt bleibt (BFH v. 24.6.2009 – IV R 20/07, BFH/NV 2010, 20). Das allen Einkunftsarten zugrundeliegende Nettoprinzip gebietet den Abzug der vom Stpfl. zur Einkunftszielung getätigten Aufwendungen sogar dann, wenn und soweit sie auf in fremdem Eigentum stehende WG erbracht werden und der Aufwand bilanztechnisch daher nur „wie ein materielles WG“ zu behandeln ist (BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670; s. auch BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281). Übernimmt der Vorbehaltsnießbraucher außergewöhnliche Aufwendungen, zu denen er gem. § 1043 BGB zwar berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, kann es sich um Zuwendungen an den Eigentümer handeln, die nach § 12 Nr. 2 nicht abziehbar sind. BA sind aber dann anzuerkennen, wenn der Vorbehaltsnießbraucher sich vertraglich auch zur Übernahme außergewöhnlicher Ausbesserungen oder Erneuerungen verpflichtet hat (BFH v. 24.6.2009 – IV R 20/07, BFH/NV 2010, 20). Die Totalgewinnprognose ist danach ungeachtet der Entstehung zweier land- und forstw. Betriebe für einen fiktiven konsolidierten Gesamtbetrieb zu erstellen, in die die Ergebnisse von vier Betrieben einzubeziehen sind: ursprünglicher Betrieb, aktueller Nießbrauchsbetrieb, aktueller ruhender Eigentümerbetrieb, künftiger wirtschaftender Eigentümerbetrieb (BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765; PFÜTZENREUTER, jurisPR-SteuerR 36/2016 Anm. 2). Dies widerspricht allerdings dem Grundsatz der Individualbesteuerung und damit dem aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip (ausführl. KANZLER, NWB 2016, 2716 [2720 f.]).

Sonderfall der „Rheinischen Hofübergabe“: Hierunter versteht man die Übertragung des Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt, wobei die Bewirtschaftung dem Übernehmer überlassen wird (zB im Rahmen eines Pachtvertrags oder Wirtschaftsüberlassungsvertrags). Die Rspr. erkennt diese Gestaltung im Grundsatz an (BFH v. 24.2.2005 – IV R 28/00, BFH/NV 2005, 1062; s. auch BFH v. 5.7.1984 – IV R 57/82, BStBl. II 1986, 322, betr. einen Gewerbebetrieb). Allerdings hat der Vorbehaltsnießbraucher, der den Betrieb verpachtet, kein Verpächterwahlrecht, weil stille Reserven nur vom Eigentümer realisiert werden können (zutr. MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 329e). Die AfA-Befugnis hängt vom Überlassungsverhältnis ab: Bei entgeltlicher Überlassung liegt sie entsprechend den og. Grundsätzen zum Vorbehaltsnießbrauch beim Vorbehaltsnießbraucher, der weiterhin Einkünfte aus LuF erzielt. Ist das Überlassungsverhältnis hingegen unentgeltlich, geht die AfA-Befugnis auf den Eigentümer über (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 154). Wird der Nießbrauch in der Folgezeit gegen Zahlung einer dauernden Last abgelöst, stellt sich die Frage, ob diese Zahlungen noch iSv. § 10 Abs. 1a Nr. 2 mit der Übertragung eines Betriebs/Teilbetriebs zusammenhängen. Da es sich letztlich um Gestaltungen im Rahmen der gleitenden Unternehmensnachfolge handelt, ist der Zusammenhang gewahrt (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Tz. 22; WÄLZHOLZ, FR 2008, 641 [645]).

51 d) Besonderheiten im Falle vorweggenommener Erbfolge

Die vorweggenommene Hoferbfolge ist im Bereich der LuF von großer praktischer Bedeutung. Es handelt sich idR um eine (gemischte) Schenkung der wesentlichen Betriebsgrundlagen unter der Auflage (§ 525 BGB), Versorgungsleistungen gegenüber dem Übergeber oder Dritten zu erbringen (zu den Grundlagen des Rechtsinstituts der vorweggenommenen Erbfolge s. § 6 Anm. 1233). Da die Versorgungsleistungen bei entsprechender Gestaltung weder Veräußerungsentgelt noch AK darstellen (BFH v. 15.7.1991 – GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78), ist eine derartige Hofübergabe idR unentgeltlich iSv. § 6 Abs. 3 mit der Folge der Buchwertfortführung. Die Übernahme betrieblicher Verbindlichkeiten oder negativen BV steht der Annahme der Unentgeltlichkeit nicht entgegen (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 415h, 417b). Der Vorbehalt oder die Einräumung dinglicher oder obligatorischer Nutzungsrechte am übertragenen Vermögen, zB Wohnrecht, Nießbrauch, führt ebenso wenig zur Entgeltlichkeit (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847; umfassend zur Unentgeltlichkeit einer Betriebsübertragung § 6 Anm. 1230 ff.; zur stl. Behandlung teilentgeltlicher Vorgänge § 6 Anm. 1233; zur Abgrenzung zwischen Versorgungsleistungen, Veräußerungsentgelten und Unterhaltsleistungen § 10 Anm. 74; zur stl. Behandlung von Veräußerungsentgelten und Unterhaltsleistungen § 10 Anm. 98). Einkommensteuerrechtlich führt die unentgeltliche Übertragung eines land- und forstw. Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge weder zu einer Entnahme noch zu einer Betriebsaufgabe, sondern zu einer Veränderung der Einkünftezurechnung auf den den Betrieb fortführenden Erwerber. Die durch eine unentgeltliche Hofübergabe ausgelösten Kosten (Grundbuch, Notar etc.) sind keine BA (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 408).

Altenteilsleistungen sind der typische Anwendungsfall im Wege vorweggenommener Erbfolge zugesagter lebenslanger Versorgungsleistungen für die Übertragung land- und forstw. Betriebe. Begrifflich sind Altenteilsleistungen auf im Bereich der LuF zugesagte Versorgungsleistungen beschränkt. Steuerliche Unterschiede gegenüber Versorgungsleistungen für Vermögensübertragungen in

anderen Bereichen ergeben sich daraus grds. nicht (KÖNIG in FELSMANN, A 703a [9/2014]; s. aber § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 3, wonach auf den Wohnteil eines land- und forstw. Betriebs entfallende Versorgungsleistungen im Unterschied zu sonstigen Bereichen begünstigt sind, wobei gem. § 34 Abs. 3 BewG der Wohnteil sowohl die Betriebsleiter- als auch die Altenteilerwohnung umfasst). Altenteilsleistungen bestehen idR in Geld- und Sachleistungen, zB Überlassung von Wohnung, Stellung von Beköstigung, Bekleidung, Pflege im Krankheitsfall, Taschengeld. Steuerlich handelt es sich bei anlässlich der Übertragung von Vermögen im Wege vorweggenommener Erbfolge zugesagten Versorgungsleistungen idR beim Empfänger um wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1a und beim Leistenden um SA iSv. § 10 Abs. 1a Nr. 2 (umfassend zu den Einzelheiten der stl. Behandlung von Versorgungsleistungen, insbes. zur notwendigen Differenzierung zwischen bis zum 31.12.2007 und ab 2008 abgeschlossenen Verträgen s. § 10 Anm. 70 ff.; Verwaltungsanweisung zur stl. Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227; zur Auswirkung nicht vertragsgemäßer Zahlungen PAUS, EStB 2011, 161; zur Hofübergabe im Wege vorweggenommener Erbfolge ausführl. auch KÖNIG in FELSMANN, A 703 ff. [9/2015]; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 407 ff.; SCHNEKENBURGER, HLBS-Report 2008, 137; STEPHANY in LEINGÄRTNER, Kap. 49a Rn. 48 ff. [5/2014]).

Unbare Altenteilsleistungen sind mit ihrem tatsächlichen Wert anzusetzen und entsprechend zu schätzen (H 10.3 EStH 2015 „Altenteilsleistung“). Geeigneter Schätzungsmaßstab ist die amtliche SachBezV bzw. ab dem 1.1.2007 die Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) in der für den jeweiligen VZ geltenden Fassung, sofern diese für den betreffenden VZ entsprechende Werte ausweist (s. zu diesem Problem FG Nds. v. 31.3.2010 – 4 K 18/08, EFG 2010, 1610, rkr.). Die FinVerw. stellt in einschlägigen Verwaltungsanweisungen Nichtbeanstandungsgrenzen zur Verfügung (zB BayLfSt. v. 30.3.2016, juris).

Einstweilen frei.

52–59

II. Land- und forstwirtschaftliche Urproduktion (Abs. 1 Nr. 1)

1. Pflanzenproduktion (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)

a) Bedeutung von Satz 1

60

Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 definiert einen wesentlichen Teilbereich der Einkünfte aus LuF iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1, nämlich die Einkünfte aus Pflanzenproduktion. Hierzu gehören die Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft (s. Anm. 61), Forstwirtschaft (s. Anm. 62 f.), Weinbau (s. Anm. 66), Gartenbau (s. Anm. 67) und (als Auffangtatbestand) aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (s. Anm. 68). Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung zählen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 hingegen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sofern es sich dabei nicht um land- und forstw. Nebenbetriebe handelt (s. Anm. 105 ff.).

b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Satz 161 **aa) Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft**

Der Begriff der Landwirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ist im engsten Sinne aufzufassen, da weder die nachfolgend in Satz 1 aufgezählten Fälle der Pflanzenproduktion noch Tierzucht und Tierhaltung iSd. Satz 2 dazu zählen, obgleich es sich dabei nach dem allgemeinen Sprachgebrauch um klassische Fälle der Landwirtschaft handelt. Landwirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ist im engsten Sinne die selbständige und nachhaltige Gewinnung und Verwertung von Pflanzen und Pflanzenteilen mittels Nutzung der natürlichen Kräfte des Grund und Bodens mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (s. etwa BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158, in Abgrenzung zur Forstwirtschaft; hinsichtlich der Orientierung an der Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs s. Anm. 40). Chemische Produktionsverfahren, also die Erzeugung von Pflanzen mittels anorganischer Stoffe, stellen keine Landwirtschaft idS dar.

Zur Mindestgröße der bewirtschafteten Fläche für die Anerkennung eines land- und forstw. Betriebs s. Anm. 41.

bb) Einkünfte aus dem Betrieb von Forstwirtschaft62 **(1) Begriff der Forstwirtschaft**

Der Begriff der Forstwirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 beinhaltet die selbständige und nachhaltige Nutzung der natürlichen Kräfte des Grund und Bodens zur Produktion von Walderzeugnissen (insbes. Nutzholz) mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Eine ständige Bearbeitung oder Bestandspflege ist nicht erforderlich, da auch der natürliche Holzzuwachs eine Wertrealisierung darstellt. Ein Forstbetrieb kann den gleichen aus wildem Samenanflug oder Stockausschlag entstehen – zumal Naturverjüngung eine forstw. anerkannte Methode ist (BFH v. 13.4.1989 – IV R 30/87, BStBl. II 1989, 718; v. 18.5.2000 – IV R 27/98, BStBl. II 2000, 524). Eine planmäßige Aufforstung und die Erzielung von Einnahmen durch Holzeinschlag stützen jedoch die Annahme, dass ein Forstbetrieb vorliegt (BFH v. 29.3.2001 – IV R 88/99, BStBl. II 2002, 791). Die nähere Orientierung an der Begriffsbestimmung der Waldgesetze des Bundes und der Länder, die vor allem die besondere Sozialbindung des Eigentums an Wäldern konkretisieren, scheitert an den unterschiedlichen Zweckrichtungen des Steuer- und des Forstrechts (zutr. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 11). Ohne Bedeutung ist, ob der Forstbesitzer das Holz selbst einschlägt und veräußert oder ob er sog. Selbstwerberrn das Trennungs- und Aneignungsrecht für bestimmte Flächen oder Bäume entgeltlich überlässt (KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 9 [6/1999]).

Der Erwerb und die sofortige Abholzung von Forstflächen durch einen Nicht-Forstwirt führt mangels Nachhaltigkeit der Betätigung nicht zu Einkünften aus Forstwirtschaft, sofern die Flächen anschließend anderen als land- und forstw. Zwecken dienen sollen (WIEGAND in FELSMANN, A 11b [4/2013]).

Allein die Überlassung des Rechts auf Abholzung schlagreifen Holzes durch den Inhaber eines Forstbetriebs führt beim Berechtigten nicht zur Begr. eines forstw. Betriebs (BFH v. 28.8.1952 – IV 202/52 U, BStBl. III 1952, 268).

Zur Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht, die bei Forstbetrieben angesichts langer Umtriebszeiten und regelmäßig stark schwankender Erträge bei stetigem Aufwand Besonderheiten unterliegt, s. Anm. 41.

Die Unterscheidung von Nachhaltsbetrieb und aussetzenden Betrieben richtet sich nach der Art der Bewirtschaftung. Während Nachhaltsbetriebe aufgrund planmäßiger Aufforstung nach einem Betriebsplan über Baumbestände zahlreicher Altersklassen verfügen, die grds. jährliche Einschläge ermöglichen, sind aussetzende Betriebe solche, bei denen zwischen Aufforstung und Holzern te lange Zeiträume ohne Erträge liegen, da nur wenige Altersklassen vorhanden sind (zur Unterscheidung BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158; WIEGAND in FELSMANN, A 13a f. [4/2015]).

(2) Gewinnermittlung in der Forstwirtschaft

63

Für die Ermittlung der Einkünfte aus Forstwirtschaft gelten im Grundsatz die unter Anm. 30 dargestellten allgemeinen Prinzipien. Dennoch unterliegt die GE einigen Besonderheiten (s. zusammenfassend auch Koss, DStZ 2015, 326).

Das Forstwirtschaftsjahr läuft gem. § 4a Abs.1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 grds. vom 1. Juli bis 30. Juni. Der Forstwirt kann im Falle eines reinen Forstbetriebs gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStDV indes auch den Zeitraum 1. Oktober bis 30. September oder aber nach § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV das Kj. wählen (zur erstmaligen Anwendung s. § 84 Abs. 2 EStDV; zum Verhältnis der Wahlrechte untereinander und zur Umstellung des Wj. sowie Zustimmungsvorbehalten des FA ferner BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5, mit krit. Anm. KANZLER, FR 2000, 102). Durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) ist § 149 Abs. 2 Satz 2 AO dahingehend geändert worden, dass die StErklärungsfrist für Forstwirte mit abweichendem Wj. von drei Monaten auf fünf Monate erhöht wurde. § 37 Abs. 3 Satz 3 erlaubt seither allerdings auch die nachträgliche Anpassung von Vorausz für Forstwirte bis zu 23 Monate nach Ablauf des VZ statt zuvor 21 Monate. Die Karenzzeit für die Vollverzinsung nach § 233a Abs. 2 Satz 2 AO beträgt für Forstwirte seitdem ebenfalls 23 statt zuvor 21 Monate.

Das stehende Holz, das sowohl das Produktionsmittel als auch das Produkt selbst darstellt, ist ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertendes WG des nicht abnutzbaren AV. Ein einheitlicher Kaufpreis ist nach dem Verhältnis der Teilwerte aufzuteilen. Die FinVerw. akzeptiert für Waldflächen bis 5 ha aus Vereinfachungsgründen die Aufteilung im Verhältnis von 40 % für Grund und Boden zu 60 % auf stehendes Holz (BayLfSt. v. 14.10.2014, StEd. 2014, 730). Das Holz wird erst mit der Trennung von der Wurzel zu UV. Die Trennung erfolgt idR durch Einschlag. Im Falle der Trennung durch eine Kalamität (etwa eines Sturmschadens) nimmt die Rspr. den Übergang von AV zu UV erst im Zeitpunkt der Aufbereitung des Holzes an, weil der Forstwirt auf den Anfall von UV anderenfalls keinen Einfluss hätte (BFH v. 3.2.2010 – IV R 27/07, BStBl. II 2010, 546). Der einzelne Baum ist angesichts seiner Eingebundenheit in das Gefüge des jeweiligen Bestands kein einzeln zu bewertendes WG. Das WG ist vielmehr der jeweilige – durch Alter, Holzarten, geografische Faktoren wie Wege, Gräben oder Wasserläufe oder aber auch die Einheiten der forstw. Waldeinteilung abgegrenzte – Bestand, der mindestens 1 ha groß sein sollte (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960; BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595; s. ferner MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 454b; WIEGAND in FELSMANN, A 18a [9/2015]; aA KLEEBERG, FR 1998, 189: WG ist einzelner Baum; krit. zur Mindestgröße von 1 ha zu ORTENBURG/ZU ORTENBURG, NWB 2015, 1993 [1994f.]; waldbauliche Gegebenheiten und nicht eine willkürlich bestimmte Mindestgröße müssen den Ausschlag geben; zur Behandlung des stehenden Holzes in der stl. GE auch WENDT, BFH-PR 2008, 46).

Die Bestandsaufnahme brauchte sich bei gem. § 141 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 5 AO buchführungspflichtigen Forstwirten gem. § 141 Abs. 1 Satz 4 AO aF nicht auf das stehende Holz zu erstrecken. Seit der Streichung der Regelung durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) mW ab 30.6.2013 hat die Bestandsaufnahme des stehenden Holzes nunmehr gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 mit den AHK zu erfolgen. Eine gewinnwirksame Bewertung des jährlichen Holz-zuwachses ist weiterhin ausgeschlossen (s. Gesetzesbegründung BTDrucks. 17/10000, 79), weil nach geltendem Recht der Ausweis nicht realisierter Gewinne unzulässig ist (s. schon HILLER, FR 1998, 512). Jedes selbständige WG Baumbestand ist als solches im Bestandsverzeichnis bzw. im laufend zu führenden Verzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 auszuweisen (BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595).

Das geschlagene Holz ist UV. Bei GE nach § 4 Abs. 3 sind die Erlöse aus dem Holzverkauf im Jahr des Zuflusses zu erfassen. Bei GE nach § 4 Abs. 1 entsteht eine BV-Mehrung mit dem Einschlag bzw. der Aufbereitung von Kalamitätsholz, denn ab diesem Zeitpunkt liegt grds. zu aktivierendes und gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 mit den Sonderkosten des Einschlags zu bewertendes UV vor (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 458; zum Zeitpunkt bei Kalamitäten s.o.; zum wahlweisen Verzicht der Aktivierung eingelagerten Kalamitätsholzes s.u. zum ForstSchAusglG). Durchforstungen zwecks Pflege und Erhaltung eines Bestands vor der Endnutzungsphase mindern dessen Wert nicht, sondern bewirken trotz Holzentnahmen idR einen Wertzuwachs. Der Einschlag einzelner hiebsreifer Bäume in der Endnutzungsphase eines erntereifen Bestands führt demgegenüber systematisch zwar zu einer Abspaltung eines Teiles des Buchwerts des stehenden Holzes. Diese Buchwertabspaltung ist jedoch durch die Höhe des Teilwerts des jeweiligen Bestands begrenzt (BFH v. 18.2.2015 – IV R 35/11, BStBl. II 2015, 763; v. 2.7.2015 – IV R 21/14, BFH/NV 2016, 17). Angesichts des jährlichen Zuwachses beim Holz dürfte eine solche Bestandsminderung daher erst bei Einschlägen größeren Umfangs zum Tragen kommen (zu ORTENBURG/ZU ORTENBURG, NWB 2015, 1993 [1997]). Angesichts der genannten Unterscheidung empfiehlt es sich, im Falle kleinflächiger Holzeinschläge Beweissvorsorge für den Umstand zu treffen, dass keine Durchforstungsmaßnahme vorlag, da die Feststellungslast für die gewinnmindernde Tatsache der Entnahme hiebsreifer Bäume in der Endnutzungsphase den Stpfl. trifft (STUTZMANN, HFR 2015, 729 [730]). Da bei der Bewirtschaftung eines Plenterwaldes (Dauerwald, dem nur einzelne Bäume entnommen werden) der Baumbestand als das maßgebliche WG in aller Regel erhalten bleibt, kommt eine gewinnmindernde Berücksichtigung der anteiligen AHK für das stehende Holz aufgrund des Holzeinschlags hier regelmäßig nicht in Betracht (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968; VON TWICKEL, FR 2008, 612 [615]; WITTWER, FR 2008, 617 [623 f.]). Dies ist nur der Fall, sofern das WG, also der betreffende Bestand, durch Kahlschlag oder Kalamität völlig verschwindet. In solchen Fällen ist der Buchwert des betreffenden Bestands den HK des das UV darstellenden eingeschlagenen Holzes zuzurechnen (BFH v. 10.11.1994 – IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779).

Ein Kahlschlag liegt im ertragstl. Sinne vor, wenn das nutzbare Derbholz auf der gesamten Fläche eines Baumbestands, der ein selbständiges WG ist, eingeschlagen wird und keine gesicherte Kultur bestehen bleibt (BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595). Die Fläche muss mithin nicht gänzlich kahl sein. Sog. Überhälter, dh. einzeln stehende Bäume als Samenspender

zu Zwecken der Naturverjüngung, ändern nichts am Vorliegen eines Kahlschlags.

Aufforstungskosten sind AHK, sofern das entsprechende WG „Bestand“ dadurch neu geschaffen wird („Erstaufforstungskosten“ oder „Wiederaufforstungskosten“ für einen Kahlschlag). Sie sind grds. zu aktivieren. Als BA können sie jedoch nach der höchstrichterlichen Rspr. sofort im Entstehungsjahr abgezogen werden, wenn sie innerhalb eines bereits bestehenden forstw. Betriebs anfallen und unter Berücksichtigung des gesamten Aufforstungsprogramms nicht zu einer erheblichen Vermehrung des Waldbestands (Grenze etwa 10 % oder absolut 5 ha) führen, denn in diesem Fall haben sie den Charakter von Erhaltungsaufwand (schon BFH v. 19.12.1962 – IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357). Nachaufforstungskosten innerhalb eines Bestands zur Beseitigung von Schäden, zB durch Krankheiten, Wildverbiss oder Unwetter, sind sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand. In diesen Fällen kommt bei entsprechender gesetzlicher Wiederaufforstungsverpflichtung auch eine Rückstellung in Betracht (s. auch MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 9f [10/2015]; ZU ORTENBURG/ZU ORTENBURG, DStZ 2005, 782).

Erstaufforstungskosten: Der Auffassung, dass auch Erstaufforstungskosten für einen Bestand in einem bestehenden Forstbetrieb laufenden Aufwand darstellen können, liegt eine Gesamtbetrachtung des Betriebs zugrunde. Überzeugender erscheint jedoch eine Betrachtung des jeweiligen WG „Bestand“. Sofern dieser neu geschaffen wird, liegen aktivierungspflichtige AHK dieses WG „Bestand“ vor. Sofern der betreffende Bestand abgeholzt wird, mindern dessen AHK den Gewinn. Sofern er nur teilweise abgeholzt wird, als Bestand jedoch erhalten bleibt, kommt ein gewinnmindernder Abzug der (anteiligen) AHK nur unter den og. Voraussetzungen (s. „Das geschlagene Holz“) in Betracht. Aufwand für Nachpflanzungen stellen laufenden Erhaltungsaufwand für das WG dar.

Wildzäune sind bewegliche abnutzbare WG des AV, die über die ND abzuschreiben sind (BFH v. 19.12.1962 – IV 257/60 S, BStBl. III 1963, 361; BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595).

Waldwege sind gegenüber dem Grund und Boden selbständige unbewegliche abnutzbares WG des AV (s. FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010, Lafo-Kartei BW F. 10 Nr. 4.2). Einschläge zur Anlegung solcher (nicht unbedingt) befestigter der Groberschließung des Waldes dienender Wege oder auch Lagerplätze führen zur Abspaltung des auf das eingeschlagene Holz entfallenden Teils des Buchwerts des stehenden Holzes. Die Anlage von unbefestigten Rückegassen im Bestand, die dessen Feinerschließung dienen und im Folgebestand regelmäßig wieder zugepflanzt werden, ist demgegenüber als Durchforstungsmaßnahme zu werten, die keine Auswirkung auf den Buchwert für das stehende Holz zur Folge hat (BFH v. 18.2.2015 – IV R 35/11, BStBl. II 2015, 763; ausführl. zu den stl. Auswirkungen der unterschiedlichen Walderschließungsmaßnahmen ZU ORTENBURG/ZU ORTENBURG, NWB 2015, 1993 (1997 ff)).

Das Betriebswerk und Betriebsgutachten iSv. § 68 EStDV sind immaterielle WG des AV iSd. § 5 Abs. 2 (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 458a).

Eine spezielle Betriebsausgabenpauschale für Forstwirte regelt § 51 EStDV. Durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) ist § 51 EStDV mW ab 1.1.2012 geändert worden (zur zeitlichen Anwendung der Neuregelungen s. § 84 Abs. 3a EStDV). Die Begünstigung kommt nunmehr ausschließlich Betrieben mit maximal 50 ha forstw. genutzter Fläche zugute. Sie ist

allerdings nicht mehr auf reine Forstbetriebe beschränkt. Einerseits sind Wiederaufforstungskosten einschließlich der Buchwertminderungen auf den Baumbestand nach § 51 Abs. 4 EStDV nicht mehr im Rahmen der Pauschalierung abgegolten (Abs. 4; s. erläuternd auch BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595). Andererseits erfolgte eine Absenkung der Pauschsätze auf 55 % bzw. 20 % im Falle des Holzverkaufs auf dem Stamm. Aufforstungskosten sind daher trotz Pauschalierung nach og. Grundsätzen zu behandeln (HK oder Erhaltungsaufwand). Die Regelung gilt nicht für die Ermittlung des Gewinns aus Waldverkäufen sowie für übrige Einnahmen (zB aus Anlageverkäufen, Dienstleistungen) und die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende BA (§ 55 Abs. 5 EStDV). Das Wahlrecht nach § 51 EStDV kann jedes Jahr neu ausgeübt werden. Einnahmen aus der Holznutzung idS sind in erster Linie die Einnahmen aus Holzverkäufen. Zusätzlich zählen dazu alle Einnahmen, die zumindest mittelbar mit der Holznutzung zusammenhängen – etwa staatliche Zuwendungen zum Ausgleich von Orkanshäden für die Entrindung und Nasslagerung von Holz (FG Ba.-Württ. v. 29.7.1999 – 14 K 181/95, EFG 1999, 1068, rkr.; s. auch OFD Frankfurt v. 4.4.2011, ofix HE EStG/13/81 zu stl. Maßnahmen zur Berücksichtigung von Sturmschäden) oder Entschädigungszahlungen für die Aufforstung von Flächen im Rahmen ökologischer Ausgleichsmaßnahmen, soweit dadurch die Kosten für die Aufforstung abgedeckt werden sollten, nicht jedoch, soweit sie den Wertverlust eines zuvor landw. genutzten Grundstücks durch die Umwandlung ausgleichen sollten, da diese Einnahmen nicht mit der Holznutzung, sondern mit der (möglichen) Entwertung des Grund und Bodens zusammenhängen (BFH v. 11.9.2013 – IV R 57/10, BFH/NV 2014, 316; zur Definition der Einnahmen aus der Holznutzung idS. § 51 EStDV s. auch VOß, Inf. 1997, 268); hinsichtlich der Anwendung eines ermäßigten StSatzes bei Aufarbeiten von Kalamitätsholz infolge von Sturmschäden s. ferner § 34b Anm. 23 ff.).

Das Forstschäden-Ausgleichsgesetz (Gesetz zum Ausgleich von Auswirkungen besonderer Schadensereignisse in der Forstwirtschaft – ForstSchAusglG v. 26.8.1985, BGBl. I 1985, 1757, zuletzt geändert durch Art. 412 der VO v. 31.12.2015, BGBl. I 2015, 1474) soll Störungen des Rohholzmarktes durch außerordentliche Holznutzungen vermeiden – zB durch eine Ermächtigungsgrundlage für Holzeinschlagsbeschränkungen in § 1 ForstSchAusglG. Es beinhaltet zum Ausgleich im Gegenzug besondere Steuervergünstigungen für Forstwirte:

► *Die Bildung einer gewinnmindernden (oder verlusterhöbenden) Rücklage* ist gem. § 3 ForstSchAusglG Stpfl. möglich, die Einkünfte nach § 13 beziehen und den Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln. Die Rücklage ist gem. § 3 Abs. 1 Satz 3 ForstSchAusglG der maximalen Höhe nach auf den Durchschnitt der in den vorangegangenen drei Wj. erzielten nutzungssatzmäßigen Einnahmen beschränkt (zum Nutzungssatz s. § 68 EStDV und R 34b.4 Abs. 4 EStR 2015; bei Betrieben mit bis zu 50 ha forstw. genutzter Fläche akzeptiert die FinVerw. gem. R 34b.6 Abs. 3 EStR 2015 einen Nutzungssatz von 5 Festmeter ohne Rinde je ha; konkrete Rechenbeispiele s. GERDS, Deutscher Waldbesitzer 2/2016, 13 [14]), wobei § 3 Abs. 1 Satz 4 ForstSchAusglG das Beibehalten einer zulässigerweise gebildeten Rücklage auch bei Absinken des Durchschnittswerts zulässt. Die jährliche Zuführung darf maximal 25 % dieses Werts betragen. Die aus der Bildung oder Zuführung resultierenden BA sind ggf. gem. § 34b Abs. 2 Satz 2 auf die einzelnen Holznutzungen zu verteilen. In Höhe der Rücklage ist zugleich gem. § 3 Abs. 2 ForstSchAusglG ein betrieblicher Ausgleichsfonds durch Einzahlung der Gelder auf ein besonderes Bankkonto bzw. den Erwerb bestimmter festverzins-

licher Wertpapiere zu bilden. Die Einzahlung hat bis zum Bilanzstichtag zu erfolgen (str.: so FinMin Ba.-Württ. v. 1.4.2010, Lafo-Kartei BW F. 10 Nr. 1.5.2; aA NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 325 [8/2014]: Zeitpunkt der Erstellung des JA). Diese Gelder dienen der Bereitstellung von Mitteln im Schadensfall und dürfen gem. § 3 Abs. 3 ForstSchAusglG ohne Erhebung eines Gewinnzuschlags ausschließlich für die Ergebnisse der durch eine Einschlagsbeschränkung geminderten Erlöse, für vorbeugende oder akute Forstschutzmaßnahmen, für Maßnahmen zur Konservierung oder Lagerung von Holz, für die Wiederaufforstung oder Nachbesserung von Schadensflächen und die nachfolgende Waldpflege sowie für die Beseitigung der unmittelbar oder mittelbar durch höhere Gewalt verursachten Schäden an Wegen und sonstigen Betriebsvorrichtungen in Anspruch genommen werden. Bei anderweitiger Inanspruchnahme fällt gem. § 3 Abs. 4 Satz 2 ForstSchAusglG ein Zuschlag zur ESt oder KSt iHv. 10 % der schädlich verwendeten Rücklage an (nicht Gewinn-, sondern Steuererhöhung!). In Höhe der – schädlich oder unschädlich – in Anspruch genommenen Fondsmittel ist die Rücklage zum Ende des Wj. der Inanspruchnahme gem. § 3 Abs. 4 Satz 1 ForstSchAusglG gewinnerhöhend aufzulösen. Die Rücklage ist gem. § 3 Abs. 5 ForstSchAusglG bei der Berechnung der in § 141 Abs. 1 Nr. 5 AO normierten Gewinngrenze für die Buchführungspflicht nicht mit einzubeziehen – also weder die aus der Bildung resultierenden BA noch die aus der Auflösung resultierenden BE.

► *Eine Betriebsausgabenpauschale* sieht § 4 ForstSchAusglG für in der Forstwirtschaft tätige Unternehmer vor, die ihren Gewinn nicht gem. § 4 Abs. 1 ermitteln und die og. Rücklage daher nicht bilden können. In der ab 1.1.2012 geltenden Gesetzesfassung gilt dies nicht mehr nur für Unternehmen, deren Einkünfte aus Forstwirtschaft unter § 13 fallen, sondern auch für Stpfl. mit unter § 15 fallenden Einkünften. Im Wj. einer sie betreffenden oder von ihnen iSv. § 4 Abs. 2 ForstSchAusglG freiwillig befolgten Einschlagsbeschränkung gem. § 1 ForstSchAusglG können sie statt der tatsächlich angefallenen BA gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 ForstSchAusglG einen Pauschsatz von 90 % der Einnahmen aus den Holznutzungen als BA absetzen (zu diesem Begriff so. „Eine spezielle Betriebsausgabenpauschale für Forstwirte“). Der Pauschsatz zur Abgeltung der BA beträgt gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 ForstSchAusglG 65 %, sofern das Holz auf dem Stamm verkauft wird. Es kommt nicht darauf an, inwieweit die Einnahmen auf ordentliche oder außerordentliche Holznutzungen entfallen (BFH v. 25.8.1983 – IV R 193/80, BStBl. II 1983, 757). Sie müssen nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelung jedoch im Wj. der Einschlagsbeschränkung stl. zu erfassen sein. Insbesondere erweitert § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG den Anwendungsbereich nicht dahingehend, dass der BA-Pauschsatz auch für Kalamitätsnutzungen zu gewähren ist, die in Folgejahren gezogen werden und im ursächlichen Zusammenhang mit einer Kalamitätsnutzung stehen (BFH v. 3.2.2010 – IV R 27/07, BStBl. II 2010, 546; v. 3.2.2010 – IV R 28/07, BFH/NV 2010, 1427; AWEH, EStB 2010, 129). Schon die Höhe der Pauschsätze zeigt, dass damit – anders als bei der BA-Pauschale nach § 51 EStDV – sämtliche BA des Wj. abgegolten sind. Die Aberkennung der Steuervergünstigung ist gerechtfertigt, sofern eine Einschlagsbeschränkung tatsächlich nicht eingehalten wurde (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 476).

► *Ein Aktivierungswahlrecht für Kalamitätsholz* sieht § 4a ForstSchAusglG vor, wobei der Stpfl. an die einmal getroffene Wahl gebunden ist. Verzichtet der Stpfl. auf eine (teilweise) Aktivierung, so wirken sich die Kosten der Aufarbeitung des Kalamitätsholzes zunächst gewinnmindernd aus. Buchwertminderungen und

Buchwertabgänge beim WG Baumbestand sind im Falle des Verzichts auf Aktivierung im Wj. des Einschlags sofort abziehbare BA (BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595). Im Zeitpunkt der Veräußerung des Kalamitätsholzes entsteht ein entsprechend höherer Gewinn, der gem. § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG iVm. § 34b Abs. 3 Nr. 2 (bis VZ 2011 § 34b Abs. 3 Nr. 3) einem ermäßigten StStz unterliegt. Da sich die Kosten des Einschlags nach der bis VZ 2011 geltenden Fassung des § 34b Abs. 2 zum vollen StStz ausgewirkt haben, greift die bis VZ 2011 geltende Begünstigung aber nur für den diese Kosten übersteigenden Gewinn (R 34b.4 Satz 1 EStR 2011; KULOSA in SCHMIDT, 31. Aufl. 2012, § 34b Rn. 13; aA KLEBERG, BB 1991, 1018). Ab VZ 2012 gilt für die Zuordnung der BA der durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) neu gefasste und hinsichtlich der Berechnung der begünstigten Einkünfte vereinfachte § 34b Abs. 2 (zur zeitlichen Anwendung bei abweichenden Wj. BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0-01 I, BStBl. I 2012, 594). Das Aktivierungswahlrecht steht zwar im Widerspruch zu dem in § 246 HGB normierten Vollständigkeitsgebot und somit auch den GoB. Es lässt sich jedoch mit dem übergeordneten Ziel des ForstSchAusglG rechtfertigen, die Einlagerung von Holz und damit die Entlastung des Holzmarktes in Zeiten kalamitätsbedingten hohen Holzanfalls zu begünstigen, denn die gewinnwirksame Aktivierungspflicht von mit den Aufarbeitungskosten zu bewertenden UV, dessen Anfall nicht geplant war, ohne Zufluss von Liquidität könnte Betriebe in wirtschaftliche Schwierigkeiten bringen.

► *Einen begünstigten Steuersatz für Kalamitätsnutzungen* in Wj. einer Einschlagsbeschränkung sieht § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG unter Verweis auf den begünstigten StStz des § 34b Abs. 3 Nr. 2 vor. § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG beinhaltet ferner das Wahlrecht, Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen mit dem begünstigten StStz zu versteuern, die erst in der Einschlagsbeschränkung nachfolgenden Wj. gezogen werden (s. im Einzelnen § 34b Anm. 27).

64–65 Einstweilen frei.

66 cc) Einkünfte aus dem Betrieb von Weinbau

Der Begriff des Weinbaus iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 beinhaltet die Gewinnung von Weintrauben durch Bodenbewirtschaftung einschließlich der Verarbeitung der Trauben zu Traubensaft und Wein bis zur Abfüllung. Die Erzeugung des Weins ist im Hinblick auf die Formulierung „Weinbau“ nicht lediglich land- und forstw. Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1, denn nach dem Wortsinn erfasst der Begriff die gesamte zur Herstellung von Wein erforderliche Tätigkeit. Der Verkauf der Produktion ist landw. Hilfsgeschäft (BFH v. 29.11.2001 – IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221).

Die Verarbeitung von zugekauften Trauben oder Most in erheblichem Umfang ist demgegenüber kein Weinbau iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1. Die land- und forstw. Urproduktion ist mit der Ernte der Weintrauben abgeschlossen. Die Weiterverarbeitung der geernteten Trauben stellt nur wegen des engen Zusammenhangs mit dieser eigenen Urproduktion LuF dar. Fehlt dieser Zusammenhang, gelten die allgemeinen Grundsätze über den schädlichen Zukauf fremder Produkte, der regelmäßig zu Einkünften aus Gewerbebetrieb statt LuF führt (BFH v. 11.10.1988 – VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284; zu diesen Grundsätzen s. Anm. 17 und 19). Die Ansicht, dass der Erwerb von Trauben keinen schädlichen Zukauf fremder Erzeugnisse darstellen könne, weil auch deren Verarbeitung arttypisch für einen Weinbaubetrieb iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 sei (KLEE-

BERG in KSM, § 13 B 105 [6/1999]), vernachlässigt den Umstand, dass nicht die Eigenart des Erzeugungsprozesses, sondern der Zusammenhang mit der eigenen Urproduktion den Ausschlag geben muss. Anders verhält es sich mit Trauben, die ein Winzer als Entgelt für die Verpachtung von eigenen Weinbauflächen erwirbt und gemeinsam mit selbst erzeugten Trauben verarbeitet, da hier ein hinreichender Zusammenhang mit eigener Urproduktion besteht (BFH v. 27.2.1987 – III R 270/83, BFH/NV 1988, 85).

Für die Ermittlung der Einkünfte aus Weinbau gelten im Grundsatz dieselben Prinzipien wie für Gewerbetreibende. Das Wj. läuft allerdings gem. § 4a Abs.1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 grds. vom 1. Juli bis 30. Juni. Der Winzer kann im Falle eines reinen Weinbaubetriebs gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStDV indes auch den Zeitraum 1. September bis 31. August wählen (zur erstmaligen Anwendung s. § 84 Abs. 2 EStDV; zu BA-Pauschalen im Weinbau s. zB Landesamt für Steuern Rhld.-Pf. v. 16.3.2016 – S 2233 A - St 31 1/St 31 5, FMNR151470016, juris; SCHILD, Inf. 2007, 382).

Rebanlage als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens: Nicht der einzelne Rebstock, sondern die Rebanlage, welche nach Art, Ertragsfähigkeit und Alter abzugrenzen ist, ist WG des AV. Zu diesen abnutzbaren WG des AV gehören neben den Pflanzen auch Stützen, Abzäunungen zum Schutz vor Wildverbiss sowie die Umgestaltung des naturgewachsenen Grund und Bodens in der Weise, die erst eine wirtschaftlich sinnvolle Bepflanzung ermöglicht (BFH v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281, mwN; zur ND s. AfA-Tabelle „Weinbau und Weinhandel“, BMF v. 6.12.1991 – IV A 7 - S 1551 - 70/91, S 2221-301/96, BStBl. I 1992, 3). Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau sind immaterielle nicht abnutzbare WG, die mangels zeitlicher Befristung nicht abschreibungsfähig sind (FG Rhld.-Pf. v. 19.5.2015 – 5 K 2429/12, EFG 2015, 1349, nrkr., Az. BFH IV R 32/15).

dd) Einkünfte aus dem Betrieb von Gartenbau

67

Gartenbau: Der Begriff des Gartenbaus iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 beinhaltet seit dem StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) in Anlehnung an § 40 Abs. 2 BewG den Obst- und Gemüsebau, den Betrieb von Baumschulen sowie den Anbau von Blumen und Zierpflanzen. Obgleich es sich nach allgemeinem Sprachgebrauch bei Friedhofs- und Landschaftsgärtnereien ebenfalls um Gartenbaubetriebe handelt, sind diese mangels Zusammenhangs mit land- und forstw. Urproduktion keine Gartenbaubetriebe iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, sondern regelmäßig Gewerbebetriebe iSv. § 15 (s. zur Landschaftspflege BFH v. 12.1.1989 – V R 129/84, BStBl. II 1989, 432; zur Besteuerung von Friedhofsgärtnereien s. VÖLLINGER, HLBS-Report 2013, 82).

Obstbau ist die planmäßige Gewinnung und Verwertung von Obst mit Ausnahme von Weintrauben, die unter den Begriff des Weinbaus fallen. Die Ernte kann dabei auch durch Selbstpflücker erfolgen. Nicht planmäßiger extensiver Obstbau ist hingegen kein Obstbau in diesem Sinne. Er fällt aber uU unter den Begriff der Landwirtschaft iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1. Während der Begriff des Weinbaus auch die Weinerzeugung beinhaltet (s. Anm. 66), gehört das Keltern von Obst nicht zum Obstbau. Die Weiterverarbeitung von Obst zu Most oder Apfelwein kann jedoch land- und forstw. Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 sein (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 179; zum Nebenbetrieb s. Anm. 105 ff.). Wirtschaftsgut des AV ist analog zum Weinbau nicht der einzelne Baum oder Strauch, sondern die jeweilige Obstbauanlage, welche nach Art, Ertragsfähigkeit und Alter abzugrenzen ist. Neben den Pflanzen zählen auch Stützen, Abzäunun-

gen zum Schutz vor Wildverbiss und die Umgestaltung des naturgewachsenen Grund und Bodens in der Weise, die erst eine wirtschaftlich sinnvolle Bepflanzung ermöglicht, zu dem betreffenden WG (BFH v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281 mwN).

Gemüsebau ist die planmäßige Gewinnung und Verwertung von Gemüse unter besonders intensiver Bodenbearbeitung, nicht jedoch der feldmäßige Anbau von Gemüsearten im Rahmen der Fruchtfolge als Hauptkultur wie zB Ackerbohnen, Kohl oder Rüben. Letzteres stellt eine landw. Betätigung dar. Der übliche Hausgarten eines Land- oder Forstwirts ist Teil seiner Wohnung. Die Gewinnung von Gartenfrüchten daraus ist nicht Teil seiner land- und forstw. Betätigung.

Baumschulen sind insbes. von Forstbetrieben abzugrenzen. Der Betrieb einer Baumschule beinhaltet nicht die Erzeugung von Nutzholz, sondern die Erzeugung und Verwertung von Junggehölzen (neben Forst-, Obst-, Ziergehölzen auch sonstige Gehölze, wie Rosen usw.) aus Sämlingen, Ablegern und Stecklingen mit Hilfe der Naturkräfte. Die Sämlinge können dabei auch zugekauft oder als Kostpflanzen an andere Betriebe abgegeben werden. Die Kostpflanzen bleiben im Falle einer Rücklieferungsverpflichtung des Kostnehmers eigene Erzeugnisse des Kostgebers (zum Kostvertrag eingehend BFH v. 16.12.1976 – V R 115/71, BStBl. II 1977, 272; s. ferner H 15.5 EStH 2015 „Baumschulen“). Dient die Baumschule ganz überwiegend dem Eigenbedarf eines forstw. Betriebs, handelt es sich um einen Teil dieses forstw. Betriebs. Baumschulkulturen sind angesichts ihrer Bestimmung zur Weiterveräußerung UV (BFH v. 3.12.1970 – IV R 170/67, BStBl. II 1971, 321). Zur Bewertung mehrjähriger Pflanzenkulturen hat die FinVerw. eine Vereinfachungsregelung getroffen, den regelmäßig aktualisierten sog. Baumschulenerlass (zuletzt BMF v. 27.6.2014 – IV D 4 - S 2163/14/10001 – DOK 2014/0577231, BStBl. I 2014, 1094). Dessen Anwendung ist im Allgemeinen angesichts der regelmäßig bestehenden erheblichen Schwierigkeiten, die mit der Ermittlung der tatsächlich angefallenen AHK verbunden sind, als sachgerechte Schätzung iSv. § 162 AO Abs. 1 akzeptabel (BFH v. 23.4.1998 – IV R 25/97, BFH/NV 1998, 1470; s. FG Nds. v. 11.3.2009 – 15 K 11642/04, juris, rkr.). Die Einzelbewertung bleibt zulässig, kommt in der Praxis aber kaum vor.

Der Anbau von Blumen und Zierpflanzen ist deren planmäßige Gewinnung und Verwertung durch verfeinerte Bodenbewirtschaftung. Pilzzucht fällt unter den Auffangtatbestand. Die Gewinnung von Ziergehölzen stellt den Betrieb einer Baumschule dar.

Für die Ermittlung der Einkünfte aus Gartenbau gelten im Grundsatz dieselben Prinzipien wie für Gewerbetreibende. Das Wj. läuft allerdings gem. § 4a Abs.1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 grds. vom 1. Juli bis 30. Juni. Zulässig ist gem. § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV indes auch die Wahl des Kj. (zur erstmaligen Anwendung s. § 84 Abs. 2 EStDV).

68 ee) Einkünfte aus sonstiger Pflanzenproduktion mit Hilfe der Naturkräfte

Unter den Auffangtatbestand fällt insbes. die Erzeugung von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte auf anderer Grundlage als Grund und Boden, nämlich sonstiger Substrate und Wasser (zB Sprossen- und Pilzproduktion). Er erfasst aber auch die Erzeugung von Pflanzen, die weder Obst, Gemüse, Blumen, Zierpflanzen oder Gehölze darstellen (zB Rollrasen). Zugleich definiert er den Kernbereich landw. Urproduktion.

Pflanzen sind im Allgemeinen autotrophe, dh. sich ausschließlich aus anorganischen Stoffen selbst ernährende Lebewesen. Sie bauen regelmäßig mit Hilfe des Lichts im Wege der Photosynthese ihre organische Körpersubstanz aus unbelebtem, anorganischem Material auf. Pilze bilden biologisch zwar neben Pflanzen und Tieren eine eigene Klassifikationsgruppe. Steuerlich fallen sie jedoch im Einklang mit dem allgemeinen Sprachverständnis unter den Pflanzenbegriff des § 13, der lediglich zwischen Pflanzen- und Tierproduktion unterscheidet. Daneben existieren auch heterotrophe „fleischfressende“ Pflanzen und myko-heterotrophe Pflanzen, die ausschließlich von Pilzpartnern ernährt werden (zB einige Orchideenarten), die aber praktisch nicht kultivierbar sind (umfassend STRASBURGER, Lehrbuch der Botanik, 37. Aufl. 2014).

Das „Gewinnen“ von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte ist gleichbedeutend mit Erzeugen bzw. mit dem Pflanzenbau. Darunter wird der Anbau von Kulturpflanzen verstanden (vgl. entsprechend für Gemüsebau MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 15 [10/2015]). An das Gewinnen von Pflanzen sind dabei keine hohen Anforderungen zu stellen, namentlich was Anbau und dergleichen betrifft. Daher kann etwa durch Samenflug ein Forstbetrieb entstehen (BFH v. 18.5.2000 – IV R 27/98, BStBl. II 2000, 524). Allerdings erzielt nur derjenige, der Pflanzen oder Pflanzenteile zurechenbar erzeugt und verwertet, Einkünfte iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1. Die Erntearbeiten können dabei aber Dritten überlassen werden (BFH v. 26.8.2004 – IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674). Eine zurechenbare Erzeugung fehlt zB, sofern der Stpfl. aufgrund jährlich neu abgeschlossener Verträge lediglich das herangewachsene Reet erntet und veräußert, denn er gewinnt nicht Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte im Sinne einer Erzeugung (FG Schl.-Holst. v. 22.11.1984 – II 228/82, EFG 1985, 495, rkr.). Die Tätigkeit stellt vielmehr einen gewerblichen Reethandel dar. Anders verhält es sich, wenn die Reetflächen zu den Nutzflächen dessen gehören, der das Reet gewinnt (FG Schl.-Holst. v. 18.3.1992 – IV 504/90, EFG 1993, 351, rkr., betr. USt).

Einstweilen frei.

69–74

2. Tierzucht und Tierhaltung (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 5)

a) Bedeutung der Sätze 2 bis 5

75

Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 definiert den zweiten wesentlichen Teilbereich der Einkünfte aus LuF iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1, nämlich die Einkünfte aus landw. Tierzucht und Tierhaltung. Die Rechtsfolge ist den Regelungen vorangestellt: Danach gehören zu den Einkünften aus LuF auch solche aus Tierzucht und Tierhaltung, soweit sie mit der Landwirtschaft zusammenhängen und der in VE umgerechnete Tierbestand eine bestimmte Mindestflächendeckung nicht nachhaltig überschreitet.

Die Bedeutung der Vorschriften über Tierzucht und Tierhaltung (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 5) liegt hauptsächlich in der Abgrenzung von den Einkünften aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung. Die Abgrenzung von landw. gegenüber gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung privilegiert erstere in stl. Hinsicht – vor allem durch die fehlende GewStPflcht, aber auch durch die grundsätzliche Möglichkeit einer GE nach § 13a. Hinzu kommt die in § 15 Abs. 4 getroffene Regelung, dass Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen (s. zu Einzelheiten § 15 Anm. 1514 ff.).

Die Abgrenzung dient dem Schutz der bäuerlichen Landwirtschaft und der aus ethischen und ökologischen Gründen erwünschten bodenbezogenen Tierproduktion. Ob dieser Versuch einer stl. Lenkung der notwendigen Entwicklung einer modernen Viehwirtschaft gerecht wird, die vor allem durch eine zunehmende Technisierung und arbeitsteilige Spezialisierung unter Nutzung des biologisch-technischen Fortschritts auf dem Gebiet der Tierernährung unter gleichzeitiger Wahrung der Umweltverträglichkeit gekennzeichnet ist, erscheint zweifelhaft.

Die Rechtsentwicklung von Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 ist ausführlich dargestellt in der Vorkommentierung bei GMACH – Stand 209. Lfg./April 2003 –, elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 13 Anm. 240.

Die Verfassungsmäßigkeit der Sätze 2 bis 5 ist gewahrt, s. Anm. 3.

b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Sätze 2 bis 5

76 aa) Tierzucht und Tierhaltung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)

Tiere iSv. Satz 2 Halbs. 1 sind nur auf pflanzlicher Basis bodenabhängig ernährte und nach der Verkehrsanschauung der LuF zuzurechnende Nutztiere (BFH v. 16.12.2004 – IV R 4/04, BStBl. II 2005, 347; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 182). Dies folgt aus dem Regelungsgefüge des Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Satz 4, der die Anwendung des § 51 Abs. 2 bis 5 BewG anordnet und damit zugleich auf die in § 51 Abs. 4 BewG erwähnten Anl. 1 und 2 des BewG zur Umrechnung der im Einzelnen aufgeführten bodenabhängigen Tierbestände in VE verweist. Es genügt der abstrakte Zusammenhang mit landw. Urproduktion. Ob im Einzelfall tatsächlich selbst erzeugtes oder sogar ausschließlich zugekauftes Futter verwendet wird, ist unerheblich.

► *Landwirtschaftliche Nutztiere* sind zum einen die herkömmlicherweise in Deutschland gehaltenen Nutztiere wie Rinder, Schafe, Ziegen, Schweine, Kaninchen (außer Zwergkaninchen, s.u. „Kleintierzucht“) sowie Wirtschaftsgeflügel, insbes. die entsprechenden Gänse-, Enten-, Puten- und Hühnerrassen (vgl. auch Anl. 1 zu § 51 BewG). Ziergeflügel gehört nach der Verkehrsanschauung nicht zu den landw. Nutztieren. Bei Tauben ist zwischen Brief- und Fleischtauben zu unterscheiden. Fleischtauben sind wegen der Vergleichbarkeit mit anderem Wirtschaftsgeflügel landw. Nutztiere. Brieftauben sind es nach der Verkehrsanschauung demgegenüber nicht (BFH v. 22.9.1992 – VII R 45/92, BStBl. II 1993, 200, zum Kraftfahrzeugsteuerrecht). Exotischere Arten, die der menschlichen Ernährung dienen und auf pflanzlicher Grundlage ernährt werden, wie Wasserbüffel, Bisons, Wisente, Damwild, Lamas, Alpakas, Strauße, Fasane und Wachteln zählen ebenfalls dazu (s. auch R 13.2 Abs. 1 Satz 5 EStR 2015; der BFH v. 16.12.2004 – IV R 4/04, BStBl. II 2005, 347, hat allerdings Zweifel geäußert, ob diese Zuordnung exotischer Fleischlieferanten zur LuF wirklich vom Gesetz gedeckt ist). Selbst zum menschlichen Verzehr bestimmte Schnecken sind Tiere iSv. Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 (GIERE in FELSMANN, A 32a [9/2011]; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 166). Zu Pelztieren s.u. „fleischfressende Tiere“.

► *Bei Pferden ist zu differenzieren*: Angesichts ihrer ausdrücklichen Nennung in Anl. 1 zu § 51 BewG stellt ihre Zucht und Haltung grds. landw. Nutzung dar. Dies gilt zum einen für die (in Deutschland seltene) Zucht und Haltung von Pferden zur Produktion von Milch und Fleisch als Veredelung pflanzlicher Produkte zu Zwecken menschlicher Ernährung. Aber auch die im Freizeit- und Sportbereich angesiedelte reine Pensionspferdehaltung sowie die Zucht und Ausbildung (auch

zugekaufter) Reitpferde zur Weiterveräußerung sind eingeschlossen (ausführl. BFH v. 17.12.2008 – IV R 34/06, BStBl. II 2009, 453; JACHMANN, jurisPR-SteuerR 28/2009 Anm. 4). Selbst die Vermietung von Pferden ist grds. noch landw., sofern dabei keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen erbracht werden, die nicht der Landwirtschaft zuzurechnen sind (BFH v. 24.1.1989 – VIII R 91/83, BStBl. II 1989, 416). Keine Landwirtschaft, sondern grds. Gewerbebetrieb ist hingegen der Betrieb eines Reiterhofs, der im Rahmen eines einheitlichen Betriebs neben der Unterbringung und Versorgung der Tiere in wesentlichem Umfang ergänzende Leistungen wie etwa die Nutzung von Reitanlagen, Reitunterricht durch angestellte Reitlehrer oder auch gastronomische Leistungen anbietet (BFH v. 16.7.1987 – V R 22/78, BStBl. II 1988, 83; aus jüngerer Zeit s. FG Nds. v. 22.1.2008 – 4 K 11246/04, EFG 2008, 1203, rkr.; so auch MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 188; s. dazu auch BFH v. 23.9.1988 – III R 182/84, BStBl. II 1989, 111; Reitanlagen allein führen bei Pensionspferdehaltung noch nicht zur Gewerblichkeit; glA KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 110 [6/1999]; WIEGAND in FELSMANN, A 365c [4/2012]). Die Ausbildung fremder Pferde ist gewerblich. Die selbständige Erteilung von Reitunterricht ist hingegen grds. entweder gewerblich iSd. § 15 oder freiberuflich iSd. § 18 (zur Abgrenzung von gewerblichem gegenüber freiberuflichem Reitunterricht schon BFH v. 16.11.1978 – IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246). Zu beachten ist, dass die aus Pensionspferdehaltung erzielten BE regelmäßig zu den bei der GE nach § 13a gesondert zu erfassenden Erträgen gehören (BFH v. 29.11.2007 – IV R 49/05, BStBl. II 2008, 425; H 13a.2 EStH 2015 „Pensionstierhaltung“). Keine Landwirtschaft, sondern ebenfalls grds. Gewerbebetrieb ist auch der Betrieb eines Rennstalls (BFH v. 19.7.1990 – IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333). Allerdings kann die Ausbildung und die Teilnahme an Turnieren und Rennen in Grenzfällen noch als landw. eingeordnet werden, wenn die Tiere zum Verkauf bestimmt sind und die Vorstellung und Erprobung auf Turnieren in erster Linie der Erhöhung der Verkaufschancen und somit der Veredelung eines landw. Produkts dient (GIERE in FELSMANN, A 33a [9/2011]). Die Haltung eigener Reitpferde zu privaten Zwecken führt schon mangels betrieblicher Veranlassung nicht zu Einkünften auf LuF. Ebenso wie Pferde sind Esel, Maultiere und Maulesel zu behandeln.

► *Bei fleischfressenden Tieren ist zu differenzieren:* Keine Tiere iSv. Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 sind grds. solche Nutztiere, die ganz überwiegend nicht auf pflanzlicher Basis ernährt werden, denn bei vorwiegend fleischfressenden Tieren fehlt grds. der notwendige ausreichende Zusammenhang mit bodenabhängig betriebener landw. Urproduktion. Auch passen solche Tiere nicht in das Schema der Mindestflächendeckung (s. zu Dackelzucht etwa BFH v. 39.9.1980 – VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210; zu Nerzen BFH v. 19.12.2002 – IV R 47/01, BStBl. II 2003, 507). Eine andere Frage ist, ob solche Tiere zum BV eines landw. Betriebs gehören können – was etwa im Falle von Jagd-, Hüte- und Wachhunden oder zur Mäusevertilgung in Viehställen gehaltenen Katzen nach den allgemeinen Kriterien (s. Anm. 31) der Fall sein kann. Eine ausreichende pflanzliche Ernährungsgrundlage besteht indes auch bei Tieren, denen oftmals tierisches Eiweiß zugefüttert wird, wie Schweinen oder Hühnern, da die wesentliche Ernährungsgrundlage im Allgemeinen auf pflanzlicher Basis beruht. Zu beachten ist, dass es auch pflanzenfressende Pelztiere gibt, etwa Chinchillas, Nutrias oder Karakulschafe, die im Falle des Einsatzes zur Pelzproduktion landw. Nutztiere iSv. Satz 2 Halbs. 1 sind, in dessen Anwendungsbereich grds. auch Pelztiere fallen können (BFH v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264; MÄRKLE/

HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 183; s. auch § 51 Abs. 5 Satz 2 BewG: Pelztiere gehören nur dann zur landw. Nutzung, wenn die erforderlichen Futtermittel überwiegend von den vom Inhaber des Betriebs landw. genutzten Flächen gewonnen sind; zu den daraus folgenden Besonderheiten betr. die Mindestflächendeckung s. Anm. 77). Grenzfälle sind Allesfresser wie Waschbären und Marderhunde. Da deren artgerechte Ernährung jedoch einen hohen Fleisch- bzw. Fischanteil voraussetzt und die Verwertung von Schlacht- und Fischabfällen in der Praxis auch regelmäßig wesentliche Ernährungsgrundlage dieser Rassen ist, sind sie ebenso wie rein fleischfressende Tiere aus dem Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 auszuklammern.

Unter Tierzucht ist die planmäßige Paarung von Tieren zur Erzeugung von Nachkommen, insbes. unter Selektion bestimmter erblicher Eigenschaften oder Merkmale zu verstehen. Tierzucht ist bereits nach dem allgemeinen Verständnis nur die Produktion lebender, nicht aber ungeborener Tiere. Die Veräußerung von Spermata, Eizellen oder Embryonen kann jedoch bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu Einkünften aus Tierhaltung führen (zu Hengststation BFH v. 19.7.1955 – I 203/53 U, BStBl. III 1955, 281). Tierzucht iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 muss in einem landw. Veranlassungszusammenhang stehen. Die Unterhaltung einer Brüterei, in der Küken aus zugekauften Bruteiern gewonnen und als Eintagsküken weiterveräußert werden, ist keine Tierzucht, da die Brüterei die Küken nicht mit Hilfe eigener Elterntiere erzeugt (BFH v. 14.9.1989 – IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152).

► *Kleintierzucht* wie die Züchtung und das Halten von Kleintieren, zB Meerschweinchen, Zwergkaninchen, Hamstern, Ratten und Mäusen, die als Haus- oder Versuchstiere oder auch als Nahrung für andere Tiere verwendet werden, stellen ungeachtet einer vorhandenen Futtergrundlage nach allgemeinem Verkehrsanschauung eine gewerbliche Tätigkeit dar, nicht aber eine landw. Tierzucht (BFH v. 16.12.2004 – IV R 4/04, BStBl. II 2005, 347).

Tierhaltung ist die Übernahme der Obhut über ein Tier (s. BROCKHAUS, „Tierhalter“). Die Eigentumsverhältnisse sind nicht entscheidend. Auch die Haltung fremder Tiere ist Tierhaltung iSv. Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 (s.o. das Beispiel der Pensionspferdehaltung). Die Tierhaltung iSd. Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 muss jedoch aus og. Gründen in einem landw. Veranlassungszusammenhang stehen und eine Beziehung zur landw. Urproduktion aufweisen. So fallen Zoologische Gärten oder Wildparks nicht unter den Tierhaltungsbegriff des Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1. Sie stellen vielmehr unabhängig von den dort gehaltenen Tierarten und einer vorhandenen Futtergrundlage grds. Gewerbebetriebe dar (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 31; s. auch BFH v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264; Tierhaltung in Zoo und Zirkus ist gewerblich).

Tierische Produkte, deren Veräußerung zu Einkünften aus Tierzucht und Tierhaltung führt, sind hauptsächlich Lebendvieh, Schlachtkörper, Milch, Eier und Wolle, bei Vattertierhaltung Spermata. Aber auch andere tierische Erzeugnisse wie zB medizinischen Zwecken dienendes Kaninchenblut gehören dazu, da auch das bei der Schlachtung gewonnene Blut ein landw. Erzeugnis ist (FG Nds. v. 22.11.2006 – 2 K 414/01, EFG 2007, 1151). Nach zutreffender Meinung ist es für die Annahme einer landw. Tierzucht und Tierhaltung iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nicht entscheidend, ob hieraus Nahrungsmittel für den menschlichen Verzehr hergestellt werden (FELSMANN, Inf. 1980, 488; aA MÄRKLE/HILLER, Inf. 1980, 337). Die Vermarktung der Produkte erster Verarbeitungsstufe gehört grds. noch zur Landwirtschaft. Beim Absatz selbst gewonnener geschlachteter Tiere gilt dies zB nur, solange die Schlachtkörper lediglich grob zerlegt werden. Bei

höheren Verarbeitungsstufen, insbes. der Herstellung von Wurstwaren, liegt entweder ein landw. Hilfsgeschäft oder aber der Betrieb einer – grds. gewerblichen – Metzgerei vor, da die Ausübung des Metzgerhandwerks nach der Verkehrsanschauung keine Landwirtschaft mehr darstellt (BFH v. 14.9.1989 – IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152; v. 12.12.1996 – IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 182: gelegentliche Hausschlachtungen aber unschädlich). Zu den stl. Folgen des Zusammentreffens landw. und gewerblicher Tätigkeiten s. allg. Anm. 15 ff.

Bewertung: Die einzelnen Tiere sind selbständige WG, die nach dem Grundsatz der Einzelbewertung mit den ihnen zurechenbaren AHK oder mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten sind. Da bei den AHK regelmäßig zahlreiche Positionen zu berücksichtigen sind, zB anteilige Futter- und Feldbestellungskosten, Pachtzinsen für Futterflächen, Transportkosten, Löhne, Besamungskosten, Tierarztkosten, Stallkosten, AfA auf Elterntiere, Energie, Abwasser und Gülleentsorgung (s. zur Viehbewertung umfassend BMF v. 14.11.2001 – IV A 6 - S 2170 - 36/01, BStBl. I 2001, 864), ist die Ermittlung im Einzelfall regelmäßig sehr aufwendig. Zulässig ist deshalb aus Vereinfachungsgründen die Schätzung auf Grundlage der in mit dem jeweiligen Betrieb vergleichbaren Musterbetrieben ermittelten AHK oder anhand seitens der FinVerw. herausgegebener Richtwerte (BFH v. 9.3.2005 – IV B 80/03, BFH/NV 2005, 1532; BMF v. 14.11.2001 – IV A 6 - S 2170 - 36/01, BStBl. I 2001, 864, Tz. 12 f.). Gemäß § 141 Abs. 1 Satz 2 AO iVm. § 240 HGB dürfen gleichartige Tiere zudem in Gruppen zusammengefasst und mit ihrem gewogenen Durchschnitt bewerten werden. Der entsprechende Bilanzansatz bildet in diesen Fällen dennoch nicht nur ein einziges WG, sondern eine Vielzahl unterschiedlicher WG ab (BFH v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155). Je nach Zweckbestimmung kann Vieh AV (zB Zucht- und Milchvieh, Legehennen) oder UV (zB Masttiere) darstellen. Da das AV bildende Vieh nach Beendigung des produktiven Einsatzes idR als Schlachtvieh veräußert wird, ist bei der AfA ein Restwert, nämlich der nach vorsichtiger Einschätzung voraussichtlich erzielbare Schlachtwert, zu berücksichtigen (BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549; dazu auch KANZLER, FR 2001, 651).

► *Kein Schlachtwert als Restwert* ist bei Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 anzusetzen, wenn tatsächlich keine Umwidmung von im AV befindlichem Zuchtvieh zu UV erfolgt, sondern die Tiere nach ihrem Einsatz zur Zucht unverzüglich der Schlachtung zugeführt werden (BFH v. 24.7.2013 – IV R 1/10, BStBl. II 2014, 246). Der Wille des Züchters gegen eine Aufmast vor der Schlachtung ist zu Beweis Zwecken entsprechend zu dokumentieren (ROTHENBERGER, EStB 2014, 9, [10]).

► *Die Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 bis 5* kann für zum AV gehörende Tiere ohne Ansatz eines Schlachtwerts gebildet werden (BFH v. 31.8.2006 – IV R 26/05, BStBl. II 2006, 910).

bb) Mindestflächendeckung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)

(1) Vom Betriebsinhaber regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche 77

Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 normiert das Erfordernis einer ausreichenden Futtergrundlage in Gestalt während des Wj. vom Betriebsinhaber regelmäßig landw. genutzter Flächen, damit Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung solche aus LuF darstellen.

Die Berücksichtigung der Fläche erfolgt je Hektar, wobei ein angefangener Hektar nicht als voller Hektar mitzählt (vgl. BFH v. 13.7.1989 – V R 110/84, BStBl. II 1989, 1036, zur entsprechenden Regelung in § 51 BewG).

Abstrakte Flächendeckung: Ob auf den Flächen tatsächlich das im Betrieb verwendete Futter angebaut wird, ist unbeachtlich, weil es nur auf das Vorhandensein, nicht aber die tatsächliche Nutzung einer eigenen Futtergrundlage ankommt (BFH v. 17.12.2008 – IV R 34/06, BStBl. II 2009, 453). Es ist lediglich das für die Landwirtschaft charakteristische Kriterium einer Bodenbewirtschaftung zu wahren (BFH v. 29.6.1988 – V R 33/82, BStBl. II 1988, 922). Das Futter kann mithin tatsächlich alleine aus Zukäufen stammen.

► *Ausnahme bei landwirtschaftlicher Pelztierhaltung:* Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 5 Satz 2 BewG gehören pflanzenfressende Pelztiere (s. Anm. 76) nur dann zur landw. Nutzung (= Einkünfte aus Landwirtschaft), wenn die erforderlichen Futtermittel überwiegend von den vom Inhaber des Betriebs landw. genutzten Flächen gewonnen werden. Dies bedeutet indes zugleich, dass Pelztiere nicht in VE umzurechnen und damit nicht an der Mindestflächendeckung zu messen sind. Treffen Pelztierzucht und landw. Tierzucht und Tierhaltung zusammen, ist die für die Pelztierzucht verwendete Fläche bei der Berechnung der regelmäßig landw. genutzten Fläche, die der landw. Tierzucht und Tierhaltung als Grundlage dient, auszuscheiden (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 22a [11/2012]).

Flächendeckung im Wirtschaftsjahr: Die Mindestflächendeckung richtet sich nach den Verhältnissen im Wj. Dies soll zufällige Ergebnisse des Stichtagsprinzips vermeiden und die Feststellung einer nachhaltigen Erzeugung und Haltung gewährleisten (BTDrucks. IV/1488, 46).

► *Im Laufe des Jahres zum Teil von der landwirtschaftlichen Nutzung ausgenommene Flächen* sind wegen des Erfordernisses einer nachhaltigen Nutzung nicht im Rahmen der Mindestflächendeckung zu zählen. Dies gilt auch für im Laufe des Wj. aus dem Betrieb ausscheidende Flächen.

► *Im Laufe des Jahres erworbene oder zugepachtete Flächen* sind zugunsten des Landwirts hingegen grds. zu berücksichtigen, sofern sie umgehend in die Bewirtschaftung einbezogen werden (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 36 [9/2012]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 37; aA NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 94 [8/2014], wegen der Gefahr von Doppelerfassung), denn insofern ist von einer nachhaltigen Bewirtschaftung auszugehen. Eine Doppelerfassung von Flächen in mehreren Betrieben droht im Hinblick auf die soeben dargestellte Behandlung von im Laufe des Wj. ausscheidenden Flächen nicht. Die Absicht der regelmäßigen Bewirtschaftung reicht nicht aus, so dass die im Laufe des Wj. angeschafften oder zugepachteten Flächen, die für eine regelmäßige Bewirtschaftung erst vorgesehen sind, nicht mitzurechnen sind.

Betriebsbezogenheit: In die Berechnung der Mindestflächendeckung sind nur dem landw. Betrieb zugehörige Flächen einzubeziehen. Irrelevant ist, ob es sich um im Eigentum des Stpfl. stehende oder auf Grundlage eines Pacht- oder sonstigen Rechtsverhältnisses von ihm bewirtschaftete Flächen handelt. Flächen eines selbständigen anderen Betriebs desselben Stpfl. sind nicht einzubeziehen. Dies kann insbes. der Fall sein, wenn wegen räumlicher Trennung mehrere Betriebe vorliegen, wobei es für den zulässigen Abstand keine starren Grenzen gibt (zur Entfernungsproblematik BFH v. 10.4.1997 – IV R 48/96, BFH/NV 1997, 749; zu der in der Rspr. entwickelten Entfernungshöchstgrenze von 100 km s. Anm. 31).

Eigennutzung: In die Berechnung der Mindestflächendeckung sind ausschließlich vom Inhaber des Betriebs eigengenutzte Flächen einzubeziehen. Liegt das Bewirtschaftungsrisiko bei einem Dritten, handelt es sich nicht um vom Stpfl. genutzte Flächen. Die Futtergrundlage ist dann allenfalls dem Dritten zuzurechnen (s. zum Ganzen BFH v. 26.6.2002 – IV R 55/01, BStBl. II 2003, 13). Nicht in die Flächenberechnung einzubeziehen sind nachhaltig verpachtete Flächen (BFH v. 29.6.1988 – V R 33/82, BStBl. II 1988, 922; KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 28 [6/1999]). Überlässt der Landwirt den Grund und Boden indes lediglich kurzfristig an einen Dritten – etwa zum Anbau einer Zwischenfrucht, so beinträchtigt dies die Annahme von ihm regelmäßig genutzter Flächen nicht (WENDT, FR 1996, 265 [275]).

Regelmäßigkeit der Nutzung: Regelmäßig genutzt sind nachhaltig genutzte Flächen. Die Intensität der Nutzung ist dabei nicht entscheidend. Daher überzeugt die Auffassung der FinVerw., Almen nur mit einem Viertel der Fläche zu berücksichtigen, nicht (vgl. R 13.2 Abs. 3 Satz 4 EStR 2015). Im Falle einer Anbauperiode umfassender Brachlagen oder Nutzung zu nicht landw. Zwecken ist die regelmäßig genutzte Fläche grds. aus dem Durchschnitt der letzten drei Jahre zu ermitteln (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 37 [9/2012]). Dies gilt allerdings nicht für Stilllegungsflächen, die nach dem Gesetz zur Gleichstellung stillgelegter und landw. genutzter Flächen vom 10.7.1995 (BGBl. I 1995, 910) als weiterhin landw. genutzt gelten. Die FinVerw. qualifiziert ursprünglich landw. genutzte Flächen, die aufgrund öffentlicher Förderungsprogramme stillgelegt werden, demgemäß stets als weiterhin landw. genutzte Flächen (R 13.2 Abs. 3 Satz 1 EStR 2015; s. auch GIERE in FELSMANN, A 38 [4/2014]; MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 29 [10/2015]).

Landwirtschaftlich genutzte Flächen sind die im Rahmen landw. Urproduktion genutzten Flächen – aber keine für Forstwirtschaft, Weinbau oder Gartenbau verwendeten Böden, denn solche Areale bilden grds. keine taugliche Futtergrundlage für landw. Tierhaltung. Sofern im Obst- oder Weinbau eine landw. Unternutzung stattfindet (zB Gänsemast mit Unterwuchs) ist die Fläche zur Hälfte anzusetzen (R 13.2 Abs. 3 Satz 3 EStR 2015).

► *Hof- und Gebäudflächen* sind bei der Mindestflächendeckung nicht zu berücksichtigen, da sie keine – abstrakt geeigneten – Futterflächen darstellen (R 13.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2015; aA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 37, unter Hinweis auf § 40 Abs. 3 Satz 1 BewG). Eine solche Bindung an das Bewertungsrecht besteht jedoch nicht und ist vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Zweckrichtungen auch nicht geboten.

(2) Vom Betriebsinhaber erzeugte oder gehaltene Tiere

78

Erzeugte Tiere sind nach der Verwaltungsauffassung Tiere, deren Zugehörigkeit zum Betrieb sich auf eine Mastperiode oder auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr beschränkt und die danach verkauft oder verbraucht werden (R 13.2 Abs. 1 Satz 2 EStR 2015). Berücksichtigt werden nur die nachhaltig erzeugten Tiere (R 13.2 Abs. 1 Satz 1 EStR 2015). Die Verwaltung stellt somit eigentlich nicht auf die erzeugten, sondern auf die im Betrieb verkauften bzw. verbrauchten Tiere ab. Dies lässt sich bei weiter Auslegung mit dem Gesetzeswortlaut gerade noch vereinbaren und erscheint vor allem aus Vereinfachungsgründen sinnvoll (s. auch STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 46 [9/2012]).

► *Relevanz des Jahresdurchschnittsbestands*: Bei Mastrindern mit einer Mastdauer von weniger als einem Jahr, bei Kälbern und Jungvieh, bei Schafen unter einem Jahr und bei Damtieren unter einem Jahr ist nach der Verwaltungsauffassung hingegen stets vom Jahresdurchschnittsbestand auszugehen (R 13.2 Abs. 1 Satz 4 EStR 2015). Der BFH hat diese Vorgehensweise bestätigt (BFH v. 17.10.1991 – IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378). Hiernach ist im Falle von Rindermast bei einer über die Vormastphase (regelmäßig fünf bis sechs Monate, ausnahmsweise auch länger, MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 22 [11/2012]) hinausgehenden Mast bei einer Mastdauer von weniger als einem Jahr der Durchschnittsbestand der Rinder zu erfassen, bei einer Mastdauer von einem Jahr und mehr die nachhaltig erzeugten Tiere. Ob Kälber in Vormast zur Rindermast stehen oder einer eigenständigen Kälbermast dienen, ist nach dem Alter und Gewicht der Tiere sowie dem Mastziel abzugrenzen (FG Münster v. 26.11.1991 – 6 K 8062-8063/88 G, 6 K 8065 und 8066/88 U, 6 K 8062/88 G, 6 K 8063/88 G, 6 K 8065/88 U, 6 K 8066/88 U, EFG 1992, 537, rkr.).

► *Verendetes Vieh* ist – anders als (not-)geschlachtete Tiere – bei den erzeugten Tieren nicht einzurechnen, da die Erzeugung nicht abgeschlossen wurde, denn verendetes Vieh darf nicht in den Verkehr gebracht werden (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 46 [9/2012]).

Gehaltene Tiere sind nach der Verwaltungsauffassung die übrigen Tiere, also das nicht unter den Begriff der erzeugten Tiere fallende Vieh. Hierfür ist generell der Durchschnitt der im Wj. gehaltenen Tiere maßgebend (R 13.2 Abs. 1 Satz 3 EStR 2015). Im Regelfall kann der halbe addierte Anfangs- und Endbestand angesetzt werden, sofern nicht erhebliche Bestandsschwankungen eine etwa monatliche Ermittlung des Durchschnittsbestands erforderlich machen (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 22 [11/2012]).

Ein Katalog der nach dem Durchschnittsbestand eines Wj. zu erfassenden Tiere findet sich in R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStR 2015.

► *Nicht das ganze Jahr über gehaltene Tiere* sind zeitanteilig zu erfassen (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 46 [9/2012]). Bei Legehennen kommt wegen der großen Schwankungen als durchschnittlicher Bestand der Anfangsbestand zuzüglich aller Monatsbestände geteilt durch 13 in Betracht, ggf. aber auch der halbierte addierte Anfangs- und Endbestand eines Wj. (glA GIERE in FELSMANN, A 49a [4/2012], Beispiel in A 49b [4/2012]).

► *Verendete Tiere*, deren VE nach dem Jahresdurchschnittsbestand zu ermitteln sind, werden entsprechend ihrer Verweildauer im Betrieb berücksichtigt.

Die Eigentumsverhältnisse am Tierbestand sind irrelevant. Daher sind zB auch Pensionstiere sowie der Tierbestand bei Lohntierzucht und Lohntierhaltung zu berücksichtigen (BFH v. 14.4.1988 – IV R 40/86, BStBl. II 1988, 774; s. auch BFH v. 26.6.2002 – IV R 55/01, BStBl. II 2003, 13; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 39). Die Gegenmeinung (NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 100 [8/2014]) nimmt eine Zurechnung beim Eigentümer vor, sofern dieser – wie in der Praxis üblicherweise vereinbart – das wirtschaftliche Risiko bezüglich der Aufzucht und der Haltung trägt. Eine vermittelnde Auffassung erfasst die Tiere sowohl beim Eigentümer als auch beim Lohntierhalter (KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 38 [6/1999]; HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 39 [9/2007]). Diese Auffassungen vernachlässigen allerdings den Hintergrund der Mindestflächendeckung, die zwar einerseits als abstrakte Regelung nicht verlangt, dass das im Betrieb eingesetzte Futter tatsächlich auf den relevanten Flächen erzeugt wird. Die Mindestflächendeckung bezieht sich aber andererseits auf den konkret und

unmittelbar mit diesen Flächen in Zusammenhang stehenden Tierbestand. Das ist der im Betrieb des Lohntierzüchter-/halters stehende Tierbestand. Bei einem Wechsel während des Wj. ist die Erfassung sowohl beim Lohntierzüchter/-halter als auch beim Eigentümer indes zutreffend, wobei die Zeitanteile bei der Berechnung der VE zu berücksichtigen sind.

cc) Umrechnung in Vieheinheiten (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 3 und 4)

79

Umrechnungsschlüssel: Nach Satz 3 sind die Tierbestände nach dem Futterbedarf in VE umzurechnen. Ausweislich § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 4 Satz 1 BewG gilt hierfür der in Anl. 1 zum BewG normierte Umrechnungsschlüssel für Tierbestände in VE nach dem Futterbedarf. Der tatsächliche individuelle Futterbedarf der Tiere ist ohne Bedeutung. Die FinVerw. wendet in Auslegung des Gesetzes zugunsten der Stpfl. den darauf beruhenden, jedoch stärker ausdifferenzierten Umrechnungsschlüssel in R 13.2 Abs. 1 Satz 5 EStR 2015 an – obgleich der BFH ausdrücklich klargestellt hat, dass die Anl. 1 zum BewG die Verwaltung bindendes Gesetzesrecht darstellt, das keine planwidrige Regelungslücke enthält, die eine ergänzende Rechtsfortbildung erfordern würde (BFH v. 13.7.1989 – V R 110/84, BStBl. II 1989, 1036).

► *Die im Umrechnungsschlüssel enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe* bedürfen allerdings zT der Auslegung. So sind „Masttiere“ in der Reihung Kühe, Färsen, Masttiere alle Tiere, bei denen die Vormast oder Aufzuchtphase beendet und die eigentliche Mast bereits eingeleitet worden ist – sieben Monate alte in die Mast genommene Bullenkälber sind mithin nicht als „Jungvieh unter einem Jahr“ mit 0,3 VE, sondern als Masttiere mit 1,0 VE anzusetzen (BFH v. 17.10.1991 – IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378). Ein Jungschwein über 20 kg ist iSd. Umrechnungsschlüssels kein Ferkel mehr (BFH v. 28.7.1999 I – I R 83/96, BStBl. II 1999, 815).

Abfolge der Umrechnung nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten: Die Umrechnung des Tierbestands in VE erfolgt in mehreren Schritten:

► *Der Tierbestand ist zunächst in Tierarten sowie weiter in verschiedene Zweige* zu gliedern, weil nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 2 Satz 1 BewG nur die Zweige des Tierbestands zur landw. Nutzung gehören, deren VE zusammen die in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 genannten Grenzen nicht nachhaltig überschreiten. Als Zweig des Tierbestands gilt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 3 BewG bei jeder Tierart für sich 1. das Zugvieh, 2. das Zuchtvieh, 3. das Mastvieh und 4. das übrige Nutztvieh. Das Zuchtvieh einer Tierart gilt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BewG nur dann als besonderer Zweig des Tierbestands, wenn die erzeugten Jungtiere überwiegend zum Verkauf bestimmt sind. Ist das nicht der Fall, so ist das Zuchtvieh dem Zweig des Tierbestands zuzurechnen, dem es überwiegend dient (s. auch H 13.2 EStH 2015). Eine Junghennenaufzucht unterfällt im Falle von Legehennenhaltung dem Tierbestandszweig „übriges Nutztvieh“, nicht etwa dem Mastvieh (BFH v. 24.4.1995 – V B 98/94, BFH/NV 1995, 866).

► *Bei Überschreiten der Vieheinheitengrenze* erfolgt eine Zurechnung des Tierbestands zur landw. Nutzung nach dem Grad der Flächenabhängigkeit. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 2 Satz 2 BewG sind zunächst mehr flächenabhängige Zweige des Tierbestands und danach weniger flächenabhängige Zweige des Tierbestands zur landw. Nutzung zu zählen, denn es soll vorrangig derjenige Tierbestand zur landw. Nutzung gehören, dessen Futterbedarf von den betreffenden Flächen gedeckt wird. Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1

Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 2 Satz 3 BewG sind innerhalb jeder dieser Gruppen zuerst Zweige des Tierbestands mit der geringeren Anzahl von VE und dann Zweige mit der größeren Anzahl von VE der landw. Nutzung zuzuordnen. Die die Flächendeckung überschreitenden Zweige begründen einen – bei einheitlicher Bewirtschaftung fingierten – gesonderten gewerblichen Betrieb der Tierzucht und Tierhaltung (BFH v. 19.2.2009 – IV R 18/06, BStBl. II 2009, 654; aA HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 29 [9/2007]: gesamter Betrieb einheitlicher Gewerbebetrieb).

► *Die Aufgliederung des mehr oder weniger flächenabhängigen Tierbestands* ergibt sich nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 4 Satz 1 BewG aus Anl. 2 zum BewG. Mehr flächenabhängige Zweige des Tierbestands sind danach Pferdehaltung, Pferdezucht, Schafzucht, Schafhaltung, Rindviehzucht, Milchviehhaltung und Rindviehmast. Weniger flächenabhängige Zweige des Tierbestands sind Schweinezucht, Schweinemast, Hühnerzucht, Entenzucht, Gänsezucht, Putenzucht, Legehennenhaltung, Junghühnermast, Entenmast, Gänsemast und Putenmast. In der Anl. 2 nicht erwähnte Tierarten sind von der Ernährung der Tiere her zu beurteilen. So gehören etwa Damwild und Kaninchen vom Futterbedarf her beurteilt zu den mehr flächenabhängigen Zweigen des Tierbestands (glA GIERE in FELSMANN, A 53a [4/2012]; s. auch BRUSCHKE in GÜRSCHING/STENGER, BewG/ErbStG, § 51 BewG Rn. 77 [5/2012]). Kälbermast ist als besondere Form der Rindviehmast ebenfalls mehr flächenabhängig (GIERE in FELSMANN, A 53a [4/2012]: Kälbermast). Eine Anpassung der Regelungen zur Flächenabhängigkeit an die wirtschaftlichen Verhältnisse ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG iVm. § 51 Abs. 4 Satz 2 BewG für die Zeit von einem nach dem 1.1.1964 liegenden Hauptfeststellungszeitpunkt durch RVO möglich. Hier- von konnte bislang mangels weiterer Hauptfeststellung kein Gebrauch gemacht werden.

Gewerblichkeit als Rechtsfolge einer Überschreitung der Mindestflächendeckung: Nur die nachhaltige Überschreitung der Mindestflächendeckung durch einen Zweig des Tierbestands bedingt dessen Zuordnung zur gewerblichen Tierzucht und -haltung. Dies ergibt sich sowohl aus der Verweisung in Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 auf § 51 Abs. 2 Satz 1 BewG als auch aus der Definition des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 (BFH v. 19.2.2009 – IV R 18/06, BStBl. II 2009, 654). Nachhaltig bedeutet fortwirkend. Nachhaltiges Überschreiten idS liegt vor, sofern der Vorgang nicht nur ein vorübergehender ist und er auf einem Entschluss des Stpfl. zum Strukturwandel beruht, dh. mit dessen anhand objektiver Kriterien nachvollziehbarem Willen erfolgt (BFH v. 9.5.1996 – V R 118/92, BStBl. II 1996, 550).

► *Durch Strukturwandel* kann eine zunächst auf einer ausreichenden Futtergrundlage betriebene landw. Tierzucht und Tierhaltung in die Gewerblichkeit hineinwachsen. Zwei Fallgruppen sind dabei zu unterscheiden (s. BFH v. 19.2.2009 – IV R 18/06, BStBl. II 2009, 654):

▷ *Der sofortige Strukturwandel* ist durch eine planmäßige Umstrukturierung des Betriebs hin zur gewerblichen Tierhaltung gekennzeichnet – zB durch eine Aufstockung von Herden und Ställen ohne eine für die Einhaltung der Deckungsgrenzen erforderliche Flächenausweitung. Wird durch eine derartige Umstrukturierung die Vieheinheitengrenze nachhaltig überschritten, begründet dies bereits mit Aufnahme der ersten Vorbereitungsmaßnahmen einen Gewerbebetrieb.

- Der Wirtschaftsguttransfer erfolgt hingegen regelmäßig erst mit der Aufstellung der zusätzlichen Viehbestände. Solange dem Gewerbebetrieb nicht Flächen ausdrücklich zugeordnet werden, wird die landw. genutzte Fläche weder ganz noch zT gewerbliches BV, selbst wenn sie der Ernährung der dem Gewerbebetrieb zugeordneten Tierbestände dienen sollte (BFH v. 19.2.2009 – IV R 18/06, BStBl. II 2009, 654). Der Stpfl. hat jedoch die Wahl, WG bereits ab der Entstehung des Gewerbebetriebs diesem zuzuordnen. Die mit den in den Gewerbebetrieb zu überführenden WG zusammenhängenden Einkünfte sind bis zum Zeitpunkt der Überführung dem landw. Betrieb zuzurechnen (GÜNTHER, EStB 2009, 190).
 - Im Rahmen der Viehbewertung stellt ein Strukturwandel eine wesentliche Änderung der betrieblichen Verhältnisse dar, die einen Wechsel der Bewertungsmethode rechtfertigen kann (BMF v. 14.11.2001 – IV A 6 - S 2170 - 36/01, BStBl. I 2001, 864, Tz. 20).
 - Die einmal begonnene gewerbliche Tierhaltungstätigkeit verliert grds. nicht rückwirkend ihren Charakter, sofern der Stpfl. bereits nach weniger als drei Jahren durch ein Wiedererreichen der Flächendeckung zur landw. Tierhaltung zurückkehrt (FG München v. 9.3.1977 – III 96/72 U 2, EFG 1977, 461, rkr.). Allerdings kann eine geringe Erheblichkeit der Überschreitung im Einzelfall ein Indiz für fehlende Nachhaltigkeit der Überschreitung sein. Regelmäßig kann bei einer Überschreitung der Vieheinheitengrenze um mehr als 10 %, die zugleich einen entsprechenden zusätzlichen Flächenbedarf von mehr als 10 % auslöst, von einem planmäßigen und damit sofortigen Strukturwandel ausgegangen werden.
- ▷ *Der allmähliche Strukturwandel* ist demgegenüber dadurch gekennzeichnet, dass die Vieheinheitengrenze zwar überschritten wird, hierfür jedoch keine auf Dauer angelegten strukturellen Maßnahmen ursächlich waren, durch die sich ein Wille zum nachhaltigen Strukturwandel manifestiert hätte. Dies kann etwa bei gelegentlichen Absatzproblemen und dadurch erhöhtem Viehbestand oder auslaufenden Pachtverträgen und demzufolge verminderten Flächen der Fall sein. Erst wenn in solchen Fällen über einen Beobachtungszeitraum von drei Wj. die Vieheinheitengrenze jeweils auch nur geringfügig überschritten wird, ist mit Ablauf des Beobachtungszeitraums wegen nachhaltiger Überschreitung ein Gewerbebetrieb anzunehmen (ebenso R 15.5 Abs. 2 Satz 4 EStR 2015; GIERE in FELSMANN, A 58 [4/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 64; STALBOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 57 [9/2012]; aA KUBE in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 13 Rn. 17). Somit besteht in Fällen drohenden allmählichen Strukturwandels die Möglichkeit, durch zeitnahe Maßnahmen die Gewerblichkeit noch zu vermeiden.
- Bei Rechtsnachfolge während der indifferenten Phase eines möglichen allmählichen Strukturwandels beginnt der Dreijahreszeitraum nicht neu, da die Betrachtung objektbezogen erfolgt (R 15.5 Abs. 2 Satz 5 EStR 2015; glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 40). Die Gegenmeinung (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 60 [9/2012]) argumentiert, dass die ESt nicht objekt-, sondern personenbezogen sei. Die vermittelnde Auffassung verfährt zumindest bei entgeltlicher Rechtsnachfolge wie bei einem neu aufgenommenen Betrieb und stellt ausgehend von den Verhältnissen im Erstjahr der Übernahme eine Prognose an, ob eine nachhaltige Grenzüberschreitung zum Gewerbebetrieb vorliegt (MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 24c [2/2012]). Es kommt jedoch auf den Charakter des Betriebs an und nicht auf die Frage, wer Steuerschuldner ist – zumal die Einord-

nung auch im Rahmen der GewSt relevant ist und die Personenbezogenheit der ESt daher nicht den Ausschlag geben kann.

► *Von Anbeginn fehlende Mindestflächendeckung*: Eine neu aufgenommene Tierzucht oder Tierhaltung ist im Umfang nicht eingehaltener Mindestflächendeckung von Anfang an gewerblich. Zweifel an der Nachhaltigkeit kann die FinVerw. mit vorläufigen Veranlagungen Rechnung tragen (aA FG Nds. v. 24.9.2002 – 3 K 283/02, EFG 2003, 454, rkr.; GIERE in FELSMANN, A 61 [4/2012], STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 6 Rn. 59 [9/2012]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 40; MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 24b [2/2012]: Entscheidend ist die Eindeutigkeit der Grenzüberschreitung bei der Mindestflächendeckung; bei Eindeutigkeit sofortige Gewerblichkeit, bei nicht gegebener Eindeutigkeit Dreijahreszeitraum).

Abweichendes Wirtschaftsjahr nach Überschreitung der Mindestflächendeckung: § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2 EStG iVm. § 8c Abs. 3 EStDV ermöglicht buchführenden Land- und Forstwirten, die keine GE nach § 4 Abs. 3 oder § 13a vornehmen, mit Zustimmung des FA eine GE für den gesonderten Gewerbebetrieb auf Basis eines abweichenden Wj. Stellt der Stpfl. erst nach Beginn des Wj. fest, dass sich aus seinem land- und forstw. Betrieb wegen Überschreitens der Vieheinheitengrenze ein Gewerbebetrieb herausgelöst hatte, kann die konkludente Zustimmung des FA zur Wahl des abweichenden Wj. in der Veranlagung entsprechend der abgegebenen Steuererklärung liegen, sofern Bestandteil der Erklärung ein sachlich nachvollziehbarer Aufteilungsmaßstab des durch einen einheitlichen Jahresabschluss ermittelten Gewinns aus LuF und Gewerbebetrieb war. Ein Vorbehalt der Nachprüfung im Steuerbescheid ermöglicht nicht die Rücknahme dieses begünstigenden Verwaltungsakts. Die Rücknahme bzw. der Widerruf der Zustimmung sind nur unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO möglich (BFH v. 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226).

dd) Gemeinschaftliche Tierhaltung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 5)

80 (1) Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5

Die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) gehören nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG iVm. § 51a Abs. 1 BewG nur unter den dort genannten Voraussetzungen zu den Einkünften aus LuF. Als Gesellschaften, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, kommen zum einen die klassischen PersGes. GbR (sowohl Außen- als auch Innengesellschaft), oHG, KG sowie atypisch stille Gesellschaft in Betracht. Zum anderen umfasst Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 trotz des etwas abweichenden Wortlauts dieselben Kooperationsformen wie § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, so dass grds. auch wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaften darunter fallen können (zu wirtschaftlich vergleichbaren Gebilden, insbes. zum erforderlichen Mitunternehmerisiko bzw. zur Mitunternehmerinitiative s. die Erläuterungen zu § 15 Anm. 300 ff. sowie BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Die einzelnen Mitunternehmer haben nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG iVm. § 51a Abs. 1 BewG die Option, ihre aufgrund eigener Flächen eröffnete Möglichkeit zur landw. Tierhaltung im Rahmen einer Kooperation zu nutzen. So können zum einen im eigenen Betrieb nicht gebrauchte VE Verwendung finden. Zum anderen ermöglicht die Übertragung bei entsprechender Gestaltung die Nutzung von insgesamt mehr VE, als wenn jeder der beteiligten Landwirte nur für sich selbst Tierhaltung betreiben würde, denn die degressive Staffellung der höchstzulässigen VE je Hektar bewirtschafteter Fläche kommt nicht

nur jedem Beteiligten, sondern zusätzlich auch der Kooperation zugute (WENDT, FR 1996, 265 [268]). Bei vollständiger Übertragung ergibt sich allerdings eine Verminderung der insgesamt möglichen VE.

Eine optimale Ausnutzung der Vieheinheiten lässt sich erreichen, sofern insgesamt nicht mehr VE auf die Kooperation übertragen werden, als ein einheitlicher Betrieb mit der Fläche sämtlicher Einzelbetriebe hätte. Die nicht übertragenen VE lassen sich in den Einzelbetrieben ausschöpfen (WENDT, FR 1996, 265 [279]).

In persönlicher Hinsicht gelten folgende Tatbestandsvoraussetzungen (s. auch BFH v. 5.11.2009 – IV R 13/07, BFH/NV 2010, 652):

► *Alle Gesellschafter müssen Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft* mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landw. genutzten Flächen sein. Somit können sich an einer Tierhaltungskooperation iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 nur Inhaber eines landw. Betriebs im engen Sinne beteiligen, mag dieser auch nur Teilbetrieb oder Betriebsteil eines land- und forstw. Betriebs mit anderen land- und forstw. Aktivitäten sein; nach aA ist auch die Beteiligung von Inhabern Weinbaulicher Betriebe oder einer Teichwirtschaft möglich (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 187). Ein Nur-Forstwirt kann mangels Möglichkeit zur landw. Tiererzeugung oder Tierhaltung nicht Mitglied einer Tierhaltungskooperation sein. Kein Betriebsinhaber ist der Verpächter eines landw. Betriebs, auch wenn er hieraus noch Einkünfte aus LuF bezieht (HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 50 [9/2007]), wohl aber der Pächter. Inhaber eines mitunternehmerisch geführten Betriebs der LuF sind die Mitunternehmer. Demzufolge müssen alle Mitunternehmer der Kooperationsgesellschaft beitreten oder gemeinsam einen Gesellschaftsanteil übernehmen (glA STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 11 [11/2014]). Durch das Flächenerfordernis sollen bloße kapitalistische Beteiligungen ohne konkreten Bezug zu einer land- und forstw. Betätigung nicht zu Einkünften aus LuF führen.

► *Alle Gesellschafter müssen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberuflich Land- und Forstwirte sein.* Im GrEStRecht hat der BFH für einen im Hauptberuf bewirtschafteten Hof eigene Flächen in einem Umfang verlangt, der den hauptberuflichen Einsatz wenigstens einer erwachsenen Arbeitskraft erfordert (BFH v. 29.1.1964 – II 89/63 U, BStBl. III 1964, 249). Eine solche hauptberufliche land- und forstw. Betätigung liegt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vor, wenn der Land- und Forstwirt überwiegend als solcher tätig ist. Die Einschaltung eines Verwalters, auch des Ehegatten, kann daher schädlich sein (aA STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 12 [11/2014]).

► *Alle Gesellschafter müssen Landwirte iSv. § 1 Abs. 2 ALG* (Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte v. 29.7.1994, BGBl. I 1994, 1890; zuletzt geändert durch Gesetz v. 21.12.2015, BGBl. I 2015, 2557) sein. Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung der zuständigen Alterskasse zu führen.

▷ *Nach § 1 Abs. 2 ALG ist Landwirt*, wer als Unternehmer ein auf Bodenbewirtschaftung beruhendes Unternehmen der Landwirtschaft betreibt, das die Mindestgröße nach § 1 Abs. 5 ALG erreicht. Ein Unternehmen der Landwirtschaft erreicht dann diese Mindestgröße, wenn sein Wirtschaftswert einen von der landw. Alterskasse im Einvernehmen mit dem Spitzenverband der landw. Sozialversicherung unter Berücksichtigung der örtlichen oder regionalen Gegebenheiten festgesetzten Grenzwert erreicht; der Ertragswert für Nebenbetriebe bleibt hierbei unberücksichtigt. Gemäß § 1 Abs. 6 ALG ist der Wirtschaftswert der durch die FinBeh. nach dem BewG im EWBescheid für das land- und forstw. Vermögen festgesetzte Wirtschaftswert.

- ▷ Für *Ehegatten-Mitunternehmensschaften* genügt die Mitgliedschaft nur des den Betrieb bewirtschaftenden Ehegatten (BRUSCHKE in GÜRSCHING/STENGER, BewG/ErbStG, § 51a BewG Rn. 37 [4/2014]; aA NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 105 [8/2014]). Unschädlich ist überdies die Mitgliedschaft nur des wirtschaftenden Ehegatten, auch wenn der andere Ehegatte stl. Betriebsinhaber ist (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 13 [11/2014]).
- ▶ *Alle Gesellschafter müssen die Möglichkeit zur landw. Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Gesellschaft übertragen haben.* Die Übertragung der VE ist ein Rechtsgeschäft im Sinne eines Vertrags mit tatsächlichem Vollzug (glA EISELE in RÖSSLER/TROLL, § 51a BewG Rn. 6 [10/2015]; aA HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 50: kein Vertrag [9/2007]), wiewohl der Gegenstand der Vereinbarung und die Möglichkeit der Übertragung allein durch das StRecht bewirkt ist. Sie kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Die Übertragung ist zwar formlos möglich. Sie ist jedoch gem. § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG durch ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis nachzuweisen. „Laufend“ bedeutet nicht „zeitnah“, sondern nur, dass die relevanten Vorgänge in ihrer zeitlichen Reihenfolge aufzuzeichnen sind (FG Nds. v. 11.5.2016 – 4 K 122/15, juris, nrkr., Az. BFH IV R 29/16).

Ein sachlicher Hinsicht gelten folgende Tatbestandsvoraussetzungen (s. auch BFH v. 5.11.2009 – IV R 13/07, BFH/NV 2010, 652):

- ▶ *Die Anzahl der übertragenen VE sowie die Summe der VE der Gesellschafter dürfen nicht nachhaltig überschritten werden.* Dies dient der Wahrung einer Wettbewerbsgleichheit zwischen Einzelbetrieben und Kooperationen (EISELE in RÖSSLER/TROLL, § 51a BewG Rn. 6 [10/2015] mit Berechnungsbeispiel). Die Grenze des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b BewG ist nach dem Wortlaut des Gesetzes und angesichts der im Ergebnis ausreichenden zusätzlichen Begrenzung in § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a auch dann jeweils unter Einbeziehung der gesamten, von den Gesellschaftern regelmäßig landw. genutzten Flächen zu bestimmen, wenn Mitglieder an mehreren Kooperationen beteiligt sind (FG Nds. v. 11.5.2016 – 4 K 122/15, juris, nrkr., Az. BFH IV R 29/16; aA OFD Nds. v. 29.8.2016, Bew-Kartei ND § 51a BewG Karte 1: nur quotale Berücksichtigung, weil sonst ein Vielfaches der real vorhandenen Flächen vorgetäuscht wird). Der Gesellschaft oder Kooperation selbst zustehende landw. genutzte Flächen sind gem. § 51a Abs. 3 BewG im Rahmen der Berechnung wie Flächen der Gesellschafter oder Mitglieder zu behandeln. Die Wahrung der Grenzwerte ist gem. § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG durch ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis nachzuweisen. Übersteigt die Tierhaltung in einem der Einzelbetriebe die dort verbliebenen VE-Grenze, beeinflusst dies die in der Kooperation erzielten Einkünfte nicht. Gewerblich wird ausschließlich die Tierhaltung im Einzelbetrieb bzw. der am wenigsten flächenabhängige Zweig der dortigen Tierhaltung (GIERE in FELSMANN, A 101 [4/2014]; HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 52 [9/2007]; WENDT, FR 1996, 265 [279]).
- ▶ *Die Betriebe der Gesellschafter dürfen nicht mehr als 40 km von der Produktionsstätte der Gesellschaft entfernt liegen.* Sinn und Zweck ist die Wahrung eines räumlichen Zusammenhalts zwischen der Kooperation und den Betrieben der Mitglieder. Maßgebend ist zugunsten des Stpfl. die Luftlinie (glA STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 17 [11/2014]; HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 50 [9/2007]: bei geringfügiger Überschreitung nicht kleinlich verfahren; aA EISELE in RÖSSLER/TROLL, § 51a BewG Rn. 7 [10/2015]: unter dem Gesichtspunkt des räumlichen Zusammenhangs erscheint die Entfernungsgrenze von 40 km wenig überzeugend).

Auch diese Voraussetzung ist gem. § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG durch ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis nachzuweisen.

(2) Rechtsfolgen von Satz 5

81

Rechtsfolge bei Wahrung der Tatbestandsvoraussetzungen ist die Zuordnung der in der Kooperation erzielten Einkünfte zu den Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, sofern auch die anderen Einkünfte der Gesellschafter dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus LuF gehören. Auf Ebene der Gesellschaft ist hierfür zunächst eine GE durchzuführen. Die verfahrensrechtl. Umsetzung erfolgt durch gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte.

Rechtsfolgen bei Fehlen oder Entfallen einer der Tatbestandsvoraussetzungen: Fehlt oder entfällt eine der Tatbestandsvoraussetzungen, so sind die Rechtsfolgen auf Ebene der Kooperation und die Rechtsfolgen auf Ebene des Beteiligten zu unterscheiden:

► *Rechtsfolgen bei der Kooperation:* Beteiligt sich eine Person mitunternehmerisch iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 an einer Gesellschaft gem. § 51a Abs. 1 BewG, die die dort genannten persönlichen Voraussetzungen nicht erfüllt, so ist die Mitunternehmerschaft von diesem Zeitpunkt an insgesamt gewerblich tätig. Unschädlich wäre auf Ebene der Kooperation aber eine nicht mitunternehmerische Beteiligung, etwa als typisch stiller Gesellschafter oder im Wege eines partiarischen Darlehens. Verpachtet ein Landwirt nachträglich seinen Betrieb, ist er weder Inhaber eines Betriebs der LuF iSv. § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a BewG noch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberuflich Land- und Forstwirt gem. § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1b BewG. Die Gesellschaft erzielt mithin künftig Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für eine Übergangszeit kann auf eine Umqualifizierung im Billigkeitswege noch verzichtet werden. Eine zeitnahe Anpassung der Verhältnisse verhindert die Umqualifizierung (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 31 [11/2014]; zeitnahe Anpassung binnen sechs Monaten zu empfehlen). Im Übrigen entsprechen die Rechtsfolgen denen des Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 ff. Ist nur ein Tierzweig vorhanden, so liegt insgesamt gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung vor, bei der das beschränkte Verlustausgleichsverbot nach § 15 Abs. 4 zu beachten ist. Bei mehreren Tierzweigen kommt es zur Aufteilung in eine landw. und eine gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung, die nicht etwa wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 einheitlich als Gewerbe zu behandeln ist, denn die Regelung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG iVm. §§ 51a Abs. 5, 51 Abs. 2 BewG gehen als speziellere Regelungen dem § 15 Abs. 3 Nr. 1 vor. Die Tierzucht oder Tierhaltung der Gesellschaft bleibt allerdings nur landw., wenn der beteiligte Stpfl. nicht durch seine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung seine hauptberufliche Stellung als Landwirt iSv. § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG verliert (glA STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 26 [11/2014]). Der Landwirt kann an Tierkooperationen nicht mehr VE übertragen, als ihm nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 zustehen. Verringern sich nachträglich bei einem Gesellschafter die Berechnungsgrundlagen für die VE, so schlägt dies auch auf die Tierhaltungskooperation durch. Übersteigt bei der Gesellschaft die Tierhaltung nachhaltig die Grenzen nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, so richtet sich die Prüfung, welcher Zweig des Tierbestands der Gesellschaft als gewerblich einzustufen ist, nach § 51 Abs. 2 BewG (§ 51a Abs. 5 BewG). Ist nur ein Tierzweig vorhanden, ist dieser insgesamt gewerblich. Fehlt eine der übrigen Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG und § 51a BewG, so liegt zwar ein Gewerbebetrieb vor, der aber wegen Vorhandenseins der abgeleiteten (indirekten) Mindestflächendeckung nicht dem beschränkten Verlustausgleichsverbot des § 15 Abs. 4 unter-

liegt (so in teleologischer Reduktion des vergleichbaren § 2a EStG 1971 für den Fall weiterer gewerblicher Einkünfte der PersGes. BFH v. 4.10.1984 – IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133; diese Entsch. kann verallgemeinert werden, solange nur die abgeleitete Mindestflächendeckung eingehalten ist; s. auch BFH v. 12.8.1982 – IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36; v. 21.9.1995 – IV R 96/94, BStBl. II 1996, 85). Beruht die Annahme des Gewerbebetriebs nur darauf, dass andere Einkünfte als land- und forstw. Einkünfte aus dieser Gesellschaft vorhanden sind (zu dieser Fallgruppe BFH v. 4.10.1984 – IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133), sind aber die Voraussetzungen des § 51a BewG erfüllt, ist die Tierzucht und Tierhaltung der Gesellschaft zwar gewerblich, aber nach § 3 Nr. 12 GewStG von der GewSt befreit (glA VON TWICKEL in BLÜMICH, § 3 GewStG Rn. 64 [3/2014]).

► *Bei den Beteiligten ergeben sich folgende Rechtsfolgen:* Sofern der Stpfl. eine eigene Tierzucht oder Tierhaltung unterhält, muss er hierfür, allerdings mit Maßgabe des § 51a Abs. 4 BewG, den ihm verbliebenen Spielraum für Tierzucht und Tierhaltung beachten (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 23 [11/2014]). Selbst wenn er alle seine VE übertragen hat, kann er dennoch in dem Umfang nicht gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung betreiben, in dem die Gesellschaft, Genossenschaft oder der Verein diesen Rahmen nicht ausschöpft (glA KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 41 [6/1999]). Übertragen demnach die an der Kooperation beteiligten Landwirte nicht alle ihre VE, aber mehr, als die Kooperation wegen § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b BewG ausnutzen kann, so richtet sich auch hier die Rechtsfolge für die eigene Tierzucht und Tierhaltung des jeweils beteiligten Landwirts nach § 51a Abs. 4 BewG (aA GIÈRE in FELSMANN, A 98 [4/2014], der von einem Verbrauch der VE durch die Übertragung ausgeht). Werden die VE beim Mitunternehmer überschritten, so bestimmt sich der Umfang der gewerblichen Tierhaltung beim übertragenden Stpfl. über § 51a Abs. 5 BewG nach § 51 Abs. 2 BewG (glA KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 45 [6/1999]). Bei nachhaltigem Überschreiten der Grenze finden die allgemeinen Grundsätze des Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 4 Anwendung.

82–84 Einstweilen frei.

III. Einkünfte aus sonstiger Nutzung, aus Jagd und der Beteiligung an Realgemeinden (Abs. 1 Nr. 2 bis 4)

1. Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung (Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 BewG)

85 a) Gesetzgeberischer Grund der Verweisung in Nr. 2 auf § 62 BewG

Gemäß der Verweisung auf § 62 BewG gehören zu den Einkünften aus sonstiger land- und forstw. Nutzung die Einkünfte aus Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft, Imkerei, Wandschäfererei und Saatzucht. Die Aufzählung ist ausweislich des Gesetzeswortlauts des § 62 BewG nicht abschließend („insbesondere“). Der allgemeine gesetzgeberische Grund für § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 Abs. 1 BewG ist die Nähe der in § 62 Abs. 1 BewG aufgezählten Fälle zur landw. Urproduktion. § 24 Abs. 2 Nr. 1 UStG qualifiziert die in § 62 BewG genannten Nutzungsarten parallel zum ESt- und Bewertungsrecht als land- und forstw. Betriebe iSd. USt-Rechts.

Eigene Futtergrundlage entbehrlich: Eine Flächengrundlage sowie die Einhaltung von VE-Grenzen sind im Unterschied zur Tierzucht und Tierhaltung iSv. Abs. 1 Nr. 1 für die Erzielung von Einkünften aus LuF entbehrlich. Eigene ausreichende Futtergrundlagen sind im Falle der in § 62 BewG aufgeführten Nutzungsarten regelmäßig auch nicht vorhanden. Selbst die Betätigung von Großbetrieben in diesen Sektoren ist daher grds. als LuF einzuordnen (FG Bremen v. 27.6.1986 – I 160/82 K, EFG 1986, 601, rkr., betr. Fischmast).

Zur Rechtsentwicklung s. die Vorkommentierung von GMACH – Stand 210. Lfg./Juli 2003 –, elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 13 Anm. 279.

b) Die einzelnen Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung

aa) Binnenfischerei, Teichwirtschaft und zu diesen Zwecken betriebene Fischzucht 86

Binnenfischerei ist die Fischerei in Ausübung des Fischereirechts an stehenden oder fließenden Binnengewässern, seien sie natürlich oder künstlich angelegt, also an Seen, Weihern, Teichen (außer im Falle von Teichwirtschaft) und Flüssen (NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 118 [8/2014]). Demgegenüber stellt die Hochsee- und Küstenfischerei grds. eine gewerbliche Betätigung dar (zur GewStBefreiung s. § 3 Nr. 7 GewStG). Küstenfischerei beinhaltet auch die Fischerei auf den Haffgewässern, den Boddengewässern des Landes Mecklenburg-Vorpommern und auf dem Unterlauf der Weser und der Elbe (OFD Rostock v. 2.4.1996, FR 1996, 330). Da das Fischereirecht sich nach Landesrecht auch auf das Fangen von Krebsen, Muscheln und Fischnährtieren beziehen kann, beinhaltet Binnenfischerei im stl. Sinne nicht ausschließlich das Fangen von Fischen (glA STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 5 Rn. 29 [10/2015]: Fang von Wasserflöhen kann Binnenfischerei sein; aA BFH v. 29.4.1971 – V R 4/68, BFHE 102, 427: Fangen von Tubifex ist keine Binnenfischerei).

► *Zum Betriebsvermögen des Fischers* zählt neben Kähnen, Reusen, Netzen, Angeln, Waagen und sonstigem Gerät vor allem das Fischereirecht als immaterielles WG. Das Fischereirecht ist das idR dem Eigentümer des Wassers zustehende Recht, für sich die im Wasser lebenden Fische zu fangen und zu verwerten (vgl. BFH v. 2.6.1967 – III 236/64, BStBl. III 1967, 594).

► *Die Verpachtung des Fischereirechts* führt zu Einkünften aus LuF, sofern es zum BV eines land- und forstw. Betriebs gehört. Gehört das Fischereirecht zum PV, fallen die Pachteinahmen grds. unter § 21.

► *Die Sportfischerei* ist grds. Liebhaberei (GIERE in FELSMANN, A 124 [9/2014]).

► *Die Vermarktung der gefangenen Fische direkt ab Boot oder eigenem Ladengeschäft* gehört noch zur Binnenfischerei (zu Zukaufsgrenzen allg. BFH v. 25.3.2009 – IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113, und Anm. 17).

► *Die Ausgabe von Angelkarten* an wechselnde Personen ist keine Binnenfischerei, sondern eine idR gewerbliche Betätigung (GIERE in FELSMANN, A 121 [9/2014]).

Teichwirtschaft ist jedenfalls die unter Ausnutzung von Naturkräften stattfindende Bewirtschaftung von Teichen zur Zucht und Produktion von Speisefischen (BFH v. 13.3.1987 – V R 55/77, BStBl. II 1987, 467). Aber auch andere Zweige der Aquakultur, wie die Erzeugung von Muscheln, Fröschen, Austern und anderen Weich- und Krebstieren in Teichen, sind nach hier vertretener Auffassung wegen vergleichbarer Nähe zur landw. Urproduktion Teichwirtschaft

iSv. Abs. 1 Nr. 2. Nach allgemeinem Sprachgebrauch und unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung unterfällt die Aufzucht von Zierfischen demgegenüber nicht dem Begriff der Teichwirtschaft. Zierfischzucht ist daher grds. gewerblich. Die Forderung, dass die Fische der menschlichen Ernährung dienen (so BFH v. 13.3.1987 – V R 55/77, BStBl. II 1987, 467) engt den Anwendungsbereich indes zu sehr ein. Es besteht kein Grund, zB die Erzeugung von Futter-, Köder- oder Testfischen aus dem Anwendungsbereich des § 13 auszuschließen, solange es sich dabei um Speisefischarten handelt, da der Teichwirt auf die Verwendung der erzeugten Fische durch den Abnehmer kaum Einfluss haben dürfte. Teich ist in diesem Zusammenhang ein künstlich angelegtes Behältnis zur Aufzucht von Fischen – neben künstlich angelegten stehenden Gewässern auch ein künstlich angelegtes Becken oder ein Netzgehege in einem Gewässer (zu Betonbecken FG Nds. v. 7.2.2002 – 5 K 614/99, EFG 2002, 871, rkr.; aA zu Stahlbehältern noch FG Nds. v. 8.9.1994 – V 210/91, UR 1995, 73).

► *Der Zukauf von Setzfischen* gehört zum Produktionsablauf in der Teichwirtschaft. Sofern die Verweildauer im Betrieb indes so kurz ist, dass nicht von einer Erzeugung, sondern von einem Handel auszugehen ist, liegt eine gewerbliche Betätigung vor. Ein dauernder und nachhaltiger Zukauf von Speisefischen zum Weiterverkauf kann ebenfalls nach den allgemeinen Grundsätzen über den schädlichen Zukauf zur Annahme eines Gewerbebetriebs führen (zu Zukaufsgrenzen allg. BFH v. 25.3.2009 – IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113; sowie Anm. 17).

► *Angelteiche* stellen eine besondere Vermarktungsform der Teichwirtschaft dar, zumal sich das Entgelt idR nach Gewicht und Wert der gefangenen Fische bemisst (BFH v. 13.3.1987 – V R 55/77, BStBl. II 1987, 467).

► *Zum Anbauverzeichnis* iSd. § 142 AO in der Teichwirtschaft (Teichverzeichnis) s. BIEDERMANN, Inf. 1982, 53.

Die Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft ist die Erzeugung von Laich und Fischbrut für den Besatz im Rahmen von Binnenfischerei und Teichwirtschaft. Da die tatsächliche Verwendung im Falle der Belieferung Dritter im Einzelfall schwer auszumachen sein kann, stellt die Rspr. des BFH zutreffend darauf ab, wie die Erzeugnisse unter Berücksichtigung ihrer zuchtgemäßen Wesensart üblicherweise verwendet werden (BFH v. 13.3.1987 – V R 55/77, BStBl. II 1987, 467).

87 bb) Imkerei, Wanderschäfererei, Saatzucht, weitere sonstige Nutzungen

Imkerei iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 BewG umfasst alle Formen der Bienenhaltung, die auf ein wirtschaftliches Ziel ausgerichtet sind und demzufolge ertragsteuerlich nicht als Liebhaberei gelten (BMF v. 19.12.2011 – IV D 4 - S 3715/11/10001, BStBl. I 2011, Sondernummer 1, 2 – Abschn. R B 160.11). Neben der klassischen Erzeugung von Honig und Wachs kann die wirtschaftliche Zielsetzung zB in entgeltlichen Bestäubungsleistungen, Königinnenzucht oder der Bienenhaltung für pharmazeutische Zwecke (Bienengift, Gelée Royale) bestehen.

► *Liebhaberei* ist mangels nachhaltiger Ertragsfähigkeit regelmäßig im Falle von weniger als 30 Bienenwirtschaftsvölkern in Kästen bzw. 50 Bienenwirtschaftsvölkern in Körben anzunehmen (s. in Zusammenhang mit der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung von Bienenwagen TFM-Erl. v. 11.6.1992, KraftSt-Kartei TH § 3 Nr. 7a KraftStG Karte 1: Erst bei einer Nutzungsgröße von 30 Bienenkästen an aufwärts übersteigt der Ertrag den Aufwand. Unterhalb dieser Schwelle ist

eine nachhaltige Ertragsfähigkeit nicht gegeben). Sofern die Imkerei in eine LuF integriert ist, stellt sich die Frage der Liebhaberei bezogen auf diesen Betriebsteil indes nicht, sofern der Nutzen der Völker für den Betrieb auch in Bestäubungsleistungen zu sehen ist (s. auch MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 166).

► *Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a* ist für Imkereibetriebe grds. möglich (Sondernutzung iSv. § 13a Abs. 6, Grenzen s. Anl. 1a zu § 13a; nach § 13a aF war sie für Imkereibetriebe ohne selbst bewirtschaftete landw. genutzte Flächen ausgeschlossen: BFH v. 14.4.2011 – IV B 57/10, BFH/NV 2011, 1331).

Wanderschäferei iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 BewG ist nach der von der FinVerw. zutreffend angewandten Definition eine extensive Form der Schafhaltung, die durch die Haltungsform der Großherde und ständigen Standortwechsel gekennzeichnet ist. Der entscheidende Unterschied gegenüber Koppelschafhaltung ist die ganz überwiegende Nutzung fremder (mithin auch nicht gepachteter oder sonst zur Nutzung überlassener) Flächen durch vorübergehende Beweidung (BMF v. 19.12.2011 – IV D 4 - S 3715/11/10001, BStBl. I 2011, Sondernummer 1, 2 – Abschn. R B 160.12). Auf eine Mindestflächendeckung kommt es für die Zuordnung der Einkünfte aus Wanderschäferei zu denen aus LuF indes nicht an.

Saatzucht iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 BewG erfordert nach der Rspr. in jedem Fall die Züchtung von Saatgut einschließlich dessen Vermehrung und Verkauf. Die reine Vermehrung ist dabei keine Zucht und fällt daher allenfalls unter Abs. 1 Nr. 1 Satz 1. Der reine Vertrieb von Saatgut, dessen Aufzuchtisrisiko Dritte tragen, stellt grds. einen Gewerbebetrieb dar (BFH v. 27.3.2000 – V B 177/99, BFH/NV 2000, 1255). Zum Saatgut zählen Samen, Pflanzgut oder Pflanzenteile, die für die Erzeugung von Kulturpflanzen bestimmt sind, wobei die FinVerw. nicht zwischen Nutzpflanzensaatgut und dem Saatgut anderer Kulturpflanzen differenziert (BMF v. 19.12.2011 – IV D 4 - S 3715/11/10001, BStBl. I 2011, Sondernummer 1, 2 – Abschn. R B 160.13).

► *Zum Betriebsvermögen des Saatgutzüchters* gehören vor allem auch dessen Sortenschutzrechte.

► *Die Führung eines Anbauverzeichnisses* iSv. § 142 AO ist in Saatzuchtbetrieben erforderlich (R 13.6 EStR 2015).

cc) Sonstige Fälle sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung

88

Mangels abschließender Aufzählung der als sonstige land- und forstw. Nutzung zu qualifizierenden Nutzungsarten in § 62 BewG („insbesondere“) (s. Anm. 85) können weitere Betätigungen unter § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 BewG fallen.

Die Produktion von Nutzinsekten zu Zwecken biologischer Schädlingsbekämpfung (zB Raubmilben, Schlupfwespen) ist ausweislich der Gesetzesbegründung des StÄndG 1992 (BTDrucks. 12/1108, 58) eine sonstige land- und forstw. Nutzung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 BewG.

Pilzanbau fällt nach Auffassung der FinVerw. unter § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 BewG (BMF v. 19.12.2011 – IV D 4 - S 3715/11/10001, BStBl. I 2011, Sondernummer 1, 2 – Abschn. R B 160.14). Dafür besteht keine Notwendigkeit, denn Pilzanbau fällt als Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte bereits unter Abs. 1 Satz 1. Pilze bilden biologisch zwar neben Pflanzen und Tieren eine eigene Klassifikationsgruppe. Steuerlich

fallen sie jedoch im Einklang mit dem allgemeinen Sprachverständnis unter den Pflanzenbegriff des § 13.

Eine Weihnachtsbaumkultur kann je nach den Verhältnissen im konkreten Einzelfall zu Einkünften aus Forstwirtschaft oder Gartenbau (Baumschule) iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 oder sonstiger land- und forstw. Nutzung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 BewG führen. Im Falle einer Baumschule steht der Absatz von Ballenware im Vordergrund, im Falle eines Forstbetriebs ist es die Holzerzeugung. Wird der Ertrag hingegen maßgeblich aus der Gewinnung von Weihnachtsbäumen gezogen, so stellt die Weihnachtsbaumkultur eine sonstige land- und forstw. Nutzung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 BewG dar (vgl. auch BMF v. 19.12.2011 – IV D 4 - S 3715/11/10001, BStBl. I 2011, Sondernummer 1, 2 – Abschn. R B 160.16). Auch hierfür besteht eigentlich kein Grund, da auch die Produktion von Weihnachtsbäumen außerhalb eines Forstbetriebs oder einer Baumschule als Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte bereits unter Abs. 1 Satz 1 fielt.

► *Die zutreffende Gewinnermittlungsart und der Gewinnermittlungszeitraum* kann sich nach der Frage richten, ob eine Weihnachtsbaumkultur zu Einkünften aus einem Forstbetrieb iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 oder aus sonstiger land- und forstw. Nutzung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 62 BewG geführt hat (nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13a; 1. Juli bis 30. Juni gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 oder Kj. gem. § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV; s. BFH v. 17.3.2010 – IV R 60/07, BFH/NV 2010, 1446).

89–94 Einstweilen frei.

2. Einkünfte aus Jagd (Abs. 1 Nr. 3)

95 a) Bedeutung der Sonderregelung zur Jagd

Einkünfte aus Jagd sind unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 3 solche aus LuF. Der Gesetzgeber sieht Jagd isoliert betrachtet nicht als land- und forstw. Urproduktion an, denn dann wäre Abs. 1 Nr. 3 überflüssig (BFH v. 13.7.1978 – IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100).

Die Bedeutung der Vorschrift liegt in der Zuordnung von Einkünften und damit insbes. auch Verlusten aus jagdlicher Betätigung zu solchen aus LuF, sofern diese mit dem Betrieb einer LuF in Zusammenhang steht und damit nicht durch reine Freizeitgestaltung veranlasst, sondern Teil der ordnungsgemäßen Bodenbewirtschaftung ist. Diese Zuordnung dient zugleich der Abgrenzung zur nicht stbaren Liebhaberei, zu nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung iSv. § 12 sowie zu stpl. anderen Gewinneinkünften (hinsichtlich Nichtabziehbarkeit von BA in Zusammenhang mit jagdlichem Repräsentationsaufwand s. § 4 Abs. 5 Nr. 4, der gem. § 4 Abs. 5 Satz 2 aber nicht eingreift, sofern die Jagd Gegenstand einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Betätigung ist). Unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 3 ist sowohl die Zurechnung zu einer anderen Einkunftsart als auch die Annahme von Liebhaberei nicht möglich, sofern nicht der gesamte Betrieb der LuF Liebhaberei darstellt. Für den Regelfall scheidet zudem die Qualifikation von jagdbedingten Aufwendungen als nicht abziehbare Kosten der Lebensführung iSv. § 12 oder als nicht abziehbarer jagdlicher Repräsentationsaufwand iSv. § 4 Abs. 5 Nr. 4 aus (zu den Ausnahmen s. Anm. 96). Wirtschaftlich betrachtet stellt Abs. 1 Nr. 3 eine privilegierende Verlustberücksichtigung dar.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Sonderregelung zu den Jagdeinkünften s. Anm. 3.

b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 3

Begriff der Jagd: Gemeint ist die Jagdausübung iSd. Bundesjagdgesetzes (BJagdG) und der Landesjagdgesetze, mithin aus dem Jagdrecht abgeleitete Jagdausübung. Das Jagdrecht ist gem. § 1 Abs. 1 BJagdG die ausschließliche Befugnis, auf einem bestimmten Gebiet wildlebende Tiere, die dem Jagdrecht unterliegen (Wild), zu hegen, auf sie die Jagd auszuüben und sie sich anzueignen. Die Jagdausübung erstreckt sich gem. § 1 Abs. 4 BJagdG auf das Aufsuchen, Nachstellen, Erlegen und Fangen von Wild. Wilderei oder Gatterwildhaltung führt mithin nicht zu Einkünften aus Jagd.

Das Jagdrecht (nicht das Jagdausübungsrecht!) stellt ertragstl. ein gegenüber dem Grund und Boden selbständiges nicht abnutzbares immaterielles WG dar, das somit nicht unter §§ 6b und 6c fällt. Es ist notwendiges BV des land- und forstw. Betriebs, das im Falle entgeltlichen Erwerbs (anteilige AK des Grund und Boden) gem. § 5 Abs. 2 als Aktivposten in der StBil. auszuweisen ist (BMF v. 23.6.1999 – IV C 2 - S 2520-12/99, BStBl. I 1999, 593). Für die Teilwertermittlung ist der sich aus den Buchführungsunterlagen ergebende durchschnittliche Reinertrag der letzten drei Jahre zu kapitalisieren (Berechnungsbeispiel bei SCHINDLER, StBp. 1986, 61). Das Jagdausübungsrecht ist demgegenüber als Ausfluss des Jagdrechts kein selbständiges immaterielles WG.

Der erforderliche Zusammenhang der Jagd mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder Forstwirtschaft besteht nach der Rspr. des BFH, wenn die Jagd dem land- und forstw. Betrieb dergestalt dient, dass sie den land- und forstw. genutzten Grundflächen des Betriebs zugutekommt und somit Teil der ordnungsgemäßen Bodenbewirtschaftung ist (BFH v. 16.5.2002 – IV R 19/00, BStBl. II 2002, 692). Die Jagd muss daher zumindest überwiegend auf den eigenen oder zumindest eigenbetrieblich genutzten Grundstücken des betreffenden land- und forstw. Betriebs ausgeübt werden. Im Falle einer Eigenjagd ist dies der Fall. Ein ausreichender Zusammenhang mit dem land- und forstw. Betrieb besteht nach der Rspr. (BFH v. 11.7.1996 – IV R 71/95, BFH/NV 1997, 103) indes auch dann, wenn eine Zupachtung angrenzender Jagdflächen aus zwingenden öffentlich-rechtl. Gründen erfolgt (zB zur Bildung eines ausreichend großen Jagdbezirks, Arrondierung nach § 5 Abs. 1 BJagdG) oder zur ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des land- und forstw. Betriebs erforderlich ist (zB Jagd auch auf benachbarten Flächen zur Eindämmung von Wildschäden im eigenen Betrieb; fremde Jäger hätten uU andere Jagdstrategien und Hegeziele). Allerdings muss der land- und forstw. Betrieb mehr als 50 % der bejagten Fläche ausmachen, da sonst kein ausreichender Zusammenhang iSv. Abs. 1 Nr. 3 anzuerkennen ist (BFH v. 13.7.1978 – IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100; im Hinblick auf die Eröffnung missbräuchlicher Gestaltungsmöglichkeiten zu großzügig KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. B 64 [6/1999], der den ausreichenden Zusammenhang schon bejaht, wenn überhaupt eigenbewirtschaftete Flächen eines Land- und Forstwirts zu der von ihm bejagten Fläche der Jagdgenossenschaft gehören). Ist der Stpfl. Mitpächter eines gemeinschaftlichen Jagdreviers und hat er im Innenverhältnis mit seinen Mitpächtern zivilrechtl. wirksam vereinbart, dass sich sein Begehungsrecht auf eine überwiegend zu seinem land- und forstw. Betrieb zählende Fläche beschränkt, so genügt dies den an einen ausreichenden Zusammenhang zu stellenden Anforderungen (GERDS, BzAR 2015, 386 [391]).

Rechtsfolgen der Erzielung jagdlicher Einkünfte: Fehlt der notwendige Zusammenhang für einen Teil der bejagten Fläche, so sind die Aufwendungen und Erträge aufzuteilen in solche nach Abs. 1 Nr. 3 und solche der Lebensführung oder ggf. dem gewerblichen Bereich zugehörige (MITTERPLEININGER in LBP, § 13

Rn. 46c [6/2004]). Ansonsten sind die Erträge Teil der GE des land- und forstw. Betriebs.

Ermittlung der Einkünfte aus Jagd: Die zutreffende Gewinnermittlungsart für die Einkünfte aus Jagd richtet sich nach der für den jeweiligen Betrieb der LuF geltenden Verpflichtung, da sie unselbständiger Teil der jeweiligen Einkünfte aus LuF sind.

- ▶ *Betriebseinnahmen* im Rahmen der Einkünfte aus Jagd sind zB Erlöse für Wildbret, Abschussentgelte, Entgelte für Begehungsscheine und Hegebeiträge. Gleiches gilt für Entnahmen von Wildbret für betriebsfremde Zwecke oder Erlöse aus Hilfsgeschäften (zB Veräußerung eines Jagdgewehrs; zu Jagdhunden s.u.).
- ▷ *Im Falle der Verpachtung des Jagdrechts*, sei es als Verpächter einer Eigenjagd oder als Jagdgenosse, erzielt der Stpfl. keine Einkünfte aus Jagd iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 3, da die Verpachtung des Jagdrechts keine Jagdausübung iSd. § 1 BJagdG und damit keine Jagd iSd. Abs. 1 Nr. 3 darstellt. Sowohl der für eine Eigenjagd erzielte Pachtzins als auch im Falle der Genossenschaftsjagd der anteilige Reinerlös stellen im Falle der Zugehörigkeit des Jagdrechts zum BV des land- und forstw. Betriebs jedoch eine Einnahme iSv. Abs. 1 Nr. 1 dar (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 57; aA FG Nürnberg v. 24.7.2009 – 7 K 1653/2008, EFG 2010, 637, rkr.; Einkünfte iSv. Nr. 3).
- ▷ *Das auf die Veräußerung des Jagdrechts* im Rahmen der Veräußerung von zum BV gehörenden Grund und Boden entfallende Entgelt ist dementsprechend ebenfalls keine BE iSv. Abs. 1 Nr. 3, sondern iSv. Abs. 1 Nr. 1 (s. dazu die vom BFH insoweit unbeanstandete Aufteilung in BFH v. 9.4.1987 – IV R 42/84, BFH/NV 1988, 37; s. ferner Berechnungsvorschlag von SCHINDLER, StBp. 1986, 61).
- ▶ *Betriebsausgaben* im Rahmen der Einkünfte aus Jagd sind zB Aufwendungen für den Erwerb des Jagdscheins, Waffen, Munition, Optik, Jagdsteuer, Haftpflichtversicherung, Hochsitzbau, Kirrgut, Salzlecken, Wildäcker und sonstige Jagdausrüstung (GERDS, BzAR 2015, 386 [392]). Auch Aufwendungen für Jagdaufseher und angestellte Jäger sowie die Entlohnung der Treiber fallen darunter. Der Pachtzins einer zugepachteten Jagd kann abziehbare BA iSv. Abs. 1 Nr. 3 sein, wenn die Pacht den notwendigen Zusammenhang mit dem Betrieb der LuF nach den oben dargestellten Grundsätzen wahrt.
- ▷ *Aufwendungen für Jagdhunde*, die im Jagdbetrieb des LuF Verwendung finden, sind abziehbare BA. Als Nachweis für die Verwendung im Jagdbetrieb genügt regelmäßig die Brauchbarkeitsprüfung nach den Jagdgesetzen der Länder, bei in Ausbildung befindlichen Hunden bis zum Alter von 24 Monaten die Ahnentafel eines anerkannten Zuchtverbands für Jagdhunde. Kommen Hunde ohne entsprechende Papiere zum Einsatz, ist dies stl. zu akzeptieren. Die jagdliche Verwendung ist jedoch konkret nachzuweisen. Sofern die Jagdhundehaltung Teil der Jagdausübung iSd. Abs. 1 Nr. 3 ist, stellen auch die damit zusammenhängenden BE, wie etwa Decktaxen oder Erlöse für Welpen, Einkünfte aus Jagd dar. Dies ist aber nur der Fall, sofern die Ausübung der Jagd und nicht die Hundezucht im Vordergrund steht. Losgelöst von Abs. 1 Nr. 3 führt Jagdhundezucht grds. zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wobei oftmals stl. unbeachtliche Liebhaberei vorliegen dürfte.
- ▷ *Repräsentationsaufwendungen*, etwa für über das übliche „Schüsseltreiben“ hinausgehende Bewirtung in Rahmen von Gesellschaftsjagden, die vorrangig in der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Stpfl. begründet sind

oder die vorrangig der Repräsentation dienen, sind trotz Abs. 1 Nr. 3 nach § 12 Nr. 1 Satz 2 bzw. § 4 Abs. 5 Nr. 4 nicht abziehbar.

- ▷ *Betriebswirtschaftlich fragwürdige Maßnahmen* im Interesse der Steigerung des Jagdwerts eines Eigenjagdbezirks können bei verlustträchtigen land- und forstw. Betrieben fehlende Gewinnerzielungsabsicht belegen (FG Nds. v. 13.11.2012 – 4 K 344/09, HLBS-Report 2014, 27 [nicht wegen dieser Aussage, sondern aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765]; für diese Indizwirkung jagdlicher Passion auch PFÜTZENREUTER, jurisPR-SteuerR 36/2016 Anm. 2).

Einstweilen frei.

97–99

3. Einkünfte aus bestimmten Realgemeinden (Abs. 1 Nr. 4)

a) Einkünfte aus Realgemeinden als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte 100

Einkünfte aus Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden iSd. § 3 Abs. 2 KStG sind gem. Abs. 1 Nr. 4 solche aus LuF.

Die Bedeutung der Vorschrift liegt darin, die Mitglieder der genannten Realgemeinden mit ihren anteiligen Einkünften wie bei einer land- und forstw. Mitunternehmenschaft zu behandeln, sofern nicht nach § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG KStPflcht besteht. Diesen gemeinschaftlichen Bewirtschaftungsformen von Wald sollen nach dem Willen des Gesetzgebers keine stl. Hindernisse entgegenstehen. Aufgrund der Rspr. zur vorherigen Rechtslage standen den Genossen für die erhaltenen Ausschüttungen bestimmte Steuervergünstigung für Waldnutzungen nicht zu (vgl. BFH v. 5.9.1963 – IV 213/58 S, BStBl. III 1964, 117).

Zur Verfassungsmäßigkeit der Sonderregelung zu den Realgemeinden s. Anm. 3.

Zur Rechtentwicklung s. die Vorkommentierung von GMACH – Stand 210. Lfg./Juli 2003 –, elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 13 Anm. 300; ausführl. zur Entstehungsgeschichte auch FG Bremen v. 16.3.2004 – 1 K 413/02 (1), EFG 2004, 1551, rkr.; GIERE in FELS-MANN, A 136 (4/2005); HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 61 (9/2007).

b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 4 101

Nur gem. § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG von der KSt ausgenommene Realgemeinden können unter Abs. 1 Nr. 4 fallen (s. zu dieser Voraussetzungen ausführl. § 3 KStG Anm. 35 ff.).

Hauberggenossenschaften sind auf landesrechtl. Grundlage (vgl. Art. 164 EGBGB) errichtete Körperschaften öffentlichen Rechts, die sog. Hauberge bewirtschaften. Das sind Berghänge, die meist mit Eichen oder Birken bestanden sind und die als Niederwald zur Brennholzwirtschaft und zeitweisem Ackerbau genutzt werden (ca. 20 Jahre Holzwirtschaft, dann Kahlschlag und während der ersten Jahre des Neuaustriebs Ackerbau). Die Hauberge stehen in genossenschaftlichem Gesamteigentum. Haubergbewirtschaftung kommt meist im Siegerland oder dem Odenwald vor (BROCKHAUS, Stichwort „Hauberg“).

Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften iSv. Abs. 1 Nr. 4 sind ebenfalls rechtsfähige altrechtliche (Art. 83, 164 EGBGB) forstw. Realgemeinden (s. zB BFH v. 3.11.1961 – VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7).

Ähnliche Realgemeinden iSd. § 3 Abs. 2 KStG sind nur solche mit Holz- und forstlichen Nebennutzungen. Landwirtschaftliche Nutzungen von untergeordneter Bedeutung sind unschädlich. Voraussetzung für die Anerkennung land- und forstw. Einkünfte ist zudem, dass die betreffende Realgemeinde in dem betreffenden VZ tatsächlich (noch) forstw. tätig war, denn nur die gemeinschaftliche Bodenbearbeitung soll stl. begünstigt werden, nicht Tätigkeiten in anderen Bereichen (FG Bremen v. 16.3.2004 – 1 K 413/02 (1), EFG 2004, 1551, rkr.). Es reicht dafür aus, wenn das Tätigwerden den betrieblichen Zwecken der an der Realgemeinde beteiligten Land- und Forstwirte unmittelbar dient, zB durch Instandhaltung der gemeinschaftlichen Wirtschaftswege (OFD Hannover v. 9.12.2002, ESt-Kartei (LuF) ND § 13 EStG Nr. 1.5).

Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 4: Die Einkünfte der unter Abs. 1 Nr. 4 fallenden Realgemeinden sind – soweit § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG sie von der KSt ausnimmt – unmittelbar bei den Beteiligten zu versteuern und zwar als Einkünfte aus LuF. Dies gilt selbst dann, wenn die an der Realgemeinde Beteiligten keine Land- und Forstwirte sind, denn Sinn und Zweck von § 3 Abs. 2 KStG und § 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG liegt darin, die Mitglieder der entsprechenden Realgemeinden mit ihren anteiligen Einkünften wie bei einer land- und forstw. Mitunternehmerschaft mit allen Konsequenzen als Land- und Forstwirte zu behandeln (BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169).

► *Verfahrensrechtlich* folgt aus der Gleichstellung mit land- und forstw. Mitunternehmerschaften die Notwendigkeit einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte nach §§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 179 Abs. 2 Satz 2 AO (BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169).

► *Die Buchführungspflicht* richtet sich nach den Voraussetzungen der §§ 140 ff. AO. Es gelten ferner die Besonderheiten für Ermittlung der Einkünfte aus Forstwirtschaft (s. Anm. 63). Im Falle der Veräußerung von nach §§ 6b, 6c begünstigten WG durch die Realgemeinde ist es möglich, dass die Mitglieder im Rahmen ihres Betriebs die Begünstigung nach §§ 6b, 6c in Anspruch nehmen können (BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169). Gemäß § 6b Abs. 10 idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) gilt dies nicht bei begünstigten Veräußerungen in den Jahren 1999 bis 2001 (BFH v. 9.2.2006 – IV R 23/04, BStBl. II 2006, 538).

► *§ 15 Abs. 1 Nr. 2 ist auf die Rechtsbeziehungen* zwischen den Beteiligten und der Realgemeinde entsprechend anzuwenden (OFD Hannover v. 9.12.2002, ESt-Kartei (LuF) ND § 13 EStG Nr. 1.5).

► *Ob die Beteiligung an der Realgemeinde (notwendiges) Betriebsvermögen* des land- und forstw. Einzelbetriebs eines Beteiligten darstellt, richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 31; die FinVerw. nimmt grds. keine Zugehörigkeit zum notwendigen BV an, s. OFD Hannover v. 9.12.2002, ESt-Kartei (LuF) ND § 13 EStG Nr. 1.5).

► *Bei anderen Realgemeinden* führen die Ausschüttungen bei den Beteiligten regelmäßig zu Einkünften aus Kapitalvermögen, es sei denn, die Kapitalerträge sind nach allgemeinen Grundsätzen den Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb oder aus VuV zuzurechnen (§ 20 Abs. 3; s. BFH v. 24.6.1966 – VI 171/65, BStBl. III 1966, 579).

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Nebenbetrieb, Nutzungswertbesteuerung und
Produktionsaufgaberechte**

**I. Einkünfte aus einem Nebenbetrieb der Land- und
Forstwirtschaft (Abs. 2 Nr. 1)**

1. Bedeutung der Regelung zum Nebenbetrieb

105

Die Einkünfte aus einem Nebenbetrieb der LuF sind gem. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 solche aus LuF.

Die Bedeutung der Vorschrift liegt in der Grenzziehung gegenüber Einkünften aus Gewerbebetrieb, denn ohne Abs. 2 Nr. 1 wären Einkünfte aus unter den Nebenbetriebsbegriff fallenden Betätigungen regelmäßig solche aus Gewerbebetrieb (KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. C 1 [6/1999]). Wirtschaftlich handelt es sich um eine stl. Begünstigung traditionell zur LuF zählender Erwerbszweige, die eigentlich von den in § 13 genannten land- und forstw. Betätigungen nicht abgedeckt sind (MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 52 [11/2012]).

Zur Verfassungsmäßigkeit der Sonderregelung zu den Nebenbetrieben s. Anm. 3.

Zur Rechtswicklung s. die Vorkommentierung von GMACH – Stand 210. Lfg./Juli 2003 –, elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 13 Anm. 310.

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 1

106

Nach Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 gilt als Nebenbetrieb ein Betrieb, der dem land- und forstw. Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Die Fiktion „gilt“ macht deutlich, dass es sich tatsächlich um einen Gewerbebetrieb handelt, dessen Erträge begünstigend den Einkünften aus LuF zugerechnet werden (ausführl. zu den Voraussetzungen KRECKL, HLBS-Report 2007, 146).

Liegt insgesamt ein einheitlicher Betrieb vor, so stellt sich nicht die Frage, ob ein Nebenbetrieb vorliegt, sondern ob aus dem einheitlichen Betrieb Einkünfte aus § 15 oder aus § 13 erzielt werden. Im Bereich der LuF gilt jedoch der Grundsatz einer Trennbarkeit der Einkünfte bei teils gewerblicher und teils land- und forstw. Betätigung (s. Anm. 16; speziell zur Überschreitung der Vieheinheitengrenze s. Anm. 77 f.: Tierproduktion ist dann zT LuF und zT gewerblich). Daher ist im Falle einer teils gewerblichen und teils land- und forstw. Betätigung grds. eine getrennte Beurteilung der Aktivitäten vorzunehmen. Nur bei untrennbarer Verflechtung, die nicht ohne Nachteil gelöst werden kann, ist zu differenzieren, ob die LuF dem Unternehmen das Gepräge verleiht oder aber das Gewerbe im Vordergrund steht (BFH v. 25.3.2009 – IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113; R 15.5 Abs. 1 Satz 6 EStR 2015, näher Anm. 16).

Dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist ein dem land- und forstw. Betrieb untergeordneter Betrieb. Folgende Voraussetzungen müssen mithin erfüllt sein:

► *Der Hauptbetrieb muss ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb sein.* Ein land- und forstw. Nebenbetrieb zu einem gewerblichen Hauptbetrieb ist im Gesetz nicht

vorgesehen (aA allerdings BFH v. 12.1.1989 – V R 129/84, BStBl. II 1989, 432). Sofern eine land- und forstw. Betätigung untrennbare Hilfstätigkeit einer gewerblichen Betätigung darstellt, liegt vielmehr ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Anderenfalls sind die Einkünfte getrennt zu beurteilen. Hauptbetrieb ist der land- und forstw. Betrieb mit allen seinen Bestandteilen ohne den Nebenbetrieb. Der Nebenbetrieb muss daher gegenüber dem Hauptbetrieb eine gewisse Selbstständigkeit ausweisen, die mindestens der Qualität eines Teilbetriebs entspricht (KRECKL in LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 16 [11/2014]).

► *Der Nebenbetrieb muss dem Hauptbetrieb untergeordnet sein.* Er muss den Hauptbetrieb fördern und ergänzen, durch den Hauptbetrieb geprägt werden und in funktionaler Hinsicht von ihm abhängig sein (R 15.5 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStR 2015). Eine finanzielle Verflechtung reicht hierfür nicht (KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. C 2 [6/1999]). Die Unterordnung muss ausgehend vom Produktionsprozess des Hauptbetriebs vielmehr sachliche Gründe haben. Erforderlich ist eine Ausrichtung des Nebenbetriebs auf den Hauptbetrieb, wie es etwa im Falle der Be- oder Verarbeitung der land- und forstw. Erzeugnisse des Hauptbetriebs der Fall ist, solange diese bei wertender Betrachtung gegenüber der LuF nicht als gleichgewichtig oder gar dominierend erscheint (BFH v. 27.11.1997 – V R 78/93, BStBl. II 1998, 359).

► *Die Inhaber des Haupt- und des Nebenbetriebs müssen zumindest zum Teil identisch sein.* Volle Inhaberidentität ist lediglich für die Annahme eines unstrechtl. land- und forstw. Nebenbetriebs aufgrund des dort geltenden Unternehmerbegriffs Voraussetzung (BFH v. 12.3.1992 – V R 55/88, BStBl. II 1992, 982). Im EStRecht ist sowohl ein gemeinschaftlicher Nebenbetrieb mehrerer Land- und Forstwirte denkbar, der ihren Einzelbetrieben zu dienen bestimmt ist, als auch ein Nebenbetrieb eines Mitunternehmers, der dem gemeinsam mit anderen geführten landw. Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist (BFH v. 22.1.2004 – IV R 45/02, BStBl. II 2004, 512). Ist von einem land- und forstw. Nebenbetrieb der Mitunternehmer auszugehen, so gehören die Anteile hieran zum notwendigen BV ihrer jeweiligen land- und forstw. Betriebe. Inhaberidentität bedeutet in diesem Zusammenhang nicht Eigentümeridentität, da es auf die Zurechnung der Einkünfte ankommt. Verpachtet der Inhaber des land- und forstw. Hauptbetriebs seinen Nebenbetrieb an einen Dritten, so unterbricht dies dessen dienende Funktion im Verhältnis zum Hauptbetrieb. Im Falle einer fehlenden Betriebsaufgabeerklärung verfügt er dann regelmäßig über einen ruhenden Gewerbebetrieb. In diesem Fall stellen die Pachtzinsen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Rechtsfolge der Nebenbetriebseigenschaft ist die Qualifizierung an sich gewerblicher Einkünfte in solche aus LuF. Durch diese Zuordnung wird zugleich der Umfang des land- und forstw. Vermögens erweitert (BFH v. 12.12.1996 – IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427).

► *Für die Bestimmung der Buchführungsgrenze* in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ist der Wirtschaftswert nur der selbstbewirtschafteten land- und forstw. Flächen maßgebend; die Einzelertragswerte der im EW erfassten Nebenbetriebe sind nicht anzusetzen. Für Nebenbetriebe kann ggf. eine besondere Buchführungspflicht bestehen, insbes. wenn sie von mehreren Land- und Forstwirten gemeinsam geführt werden (BFH v. 6.7.1989 – IV R 97/87, BStBl. II 1990, 606).

► *Im Rahmen des § 13a* gelten für die Ergebnisse von Nebenbetrieben die in BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 59 ff. dar-

gestellten Grundsätze (Differenzierung nach Verarbeitungsstufen bzw. Verwendung der in Substanzbetrieben gewonnenen Substanz).

3. Anwendungsfälle des Nebenbetriebs

107

Bei Handelsbetrieben stellt sich die Nebenbetriebsfrage jedenfalls dann nicht, wenn ausschließlich Eigenerzeugnisse vertrieben werden, denn der Absatz der eigenen Produktion ist noch Bestandteil der land- und forstw. Betätigung. Ein Hofladen, über den ausschließlich Eigenerzeugnisse vertrieben werden, ist daher kein Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 (BFH v. 25.3.2009 – IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113, unter Aufgabe seiner in BFH v. 12.12.1996 – IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427, vertretenen gegenteiligen Auffassung). Der zusätzliche Absatz von Fremdprodukten kann zur Annahme eines gegenüber dem land- und forstw. Betrieb selbständigen Gewerbebetriebs führen (zu den Kriterien einer Grenzüberschreitung s. Anm. 17). Regelmäßig ist ein solcher aufgrund des erheblichen Absatzes von Fremdprodukten selbständiger Handelsbetrieb jedoch mangels Ausrichtung auf den Hauptbetrieb kein Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1. Die Fin-Verw. erörtert die Nebenbetriebsfrage demgemäß nur in Zusammenhang mit Be- oder Verarbeitungs- sowie Substanzbetrieben (R 15.5 Abs. 3 EStR 2015; zust. MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 176b).

Bei Dienst- oder Werkleistungen kann die Betätigung unter den genannten Voraussetzungen als land- und forstw. Nebenbetrieb eingeordnet werden (s. BFH v. 26.2.1976 – VIII R 15/73, BStBl. II 1976, 492). Im Falle der Be- oder Verarbeitung land- und forstw. Produkte ist vorrangig zu prüfen, ob diese Betätigung noch zur land- und forstw. Produktion des Hauptbetriebs gehört und sich deshalb die Nebenbetriebsfrage gar nicht stellt (s. Anm. 19).

► *Die Rechtsprechung* differenziert im Falle der Be- und Verarbeitung land- und forstw. Produkte, die nicht mehr zur land- und forstw. Urproduktion gehört, nach dem Schwerpunkt der Wertschöpfung. Ein Nebenbetrieb liegt mangels Unterordnung dann nicht mehr vor, wenn sich die Wertschöpfung für das Produkt außerhalb des durch das traditionelle Bild gegebenen Rahmens der LuF vollzieht und in einer für Gewerbe- und Handwerksbetriebe üblichen Produktionsweise erfolgt und daher mit diesen in Konkurrenz tritt (BFH v. 12.12.1996 – IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427; dazu Nichtanwendungserlass BMF v. 3.6.1997 – IV B 9 - S 2230 - 77/97, BStBl. I 1997, 629). Diese Auffassung überzeugt vor dem Hintergrund der anzustrebenden Wettbewerbsneutralität der Besteuerung.

▷ *Nach diesen Kriterien ist ein Nebenbetrieb zB bei folgenden Produkten grundsätzlich möglich:* Butter, Quark, Käse, Sahne, Joghurt, Mehl, Rohsprit, Feinsprit, Brennholz, Fruchtsaft, Most, Sekt, grob zerteilte Schlachtkörper.

▷ *Nach diesen Kriterien ist ein Nebenbetrieb zB bei folgenden Produkten – abgesehen von Bagatellausnahmen – nicht möglich:* Brot, Milchpulver, Speiseeis, Bratenstücke, Wurst- und Räucherwaren, Trinkbranntwein, Bier, Bretter, Bohlen, Balken, Latten, Möbel.

► *Die Finanzverwaltung* differenziert im Rahmen der Nebenbetriebsfrage demgegenüber nach Verarbeitungsstufen (R 15.5 Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStR 2015). Voraussetzung für die Annahme eines Nebenbetriebs ist danach im Falle der Be- oder Verarbeitung land- und forstw. Produkte, dass die Erzeugnisse im Rahmen einer ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung, die noch dem land- und forstw. Bereich zuzuordnen ist, hergestellt werden. Die Regelung gilt aus Vereinfachungsgründen auch für Produkte der zweiten (gewerblichen) Verarbeitungs-

stufe, wenn diese zur Angebotsabrundung im Rahmen der Direktvermarktung abgegeben werden und der Umsatz daraus die Unschädlichkeitsgrenze nicht überschreitet (s. Anm. 16). Für diese Differenzierung nach Verarbeitungsstufen findet sich jedoch im Gesetz keine Stütze und sie ist mangels eindeutiger Abgrenzungskriterien mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden (zutr. BFH v. 12.12.1996 – IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427).

Be- und Verarbeitung von Fremdprodukten: Die eingesetzten Rohstoffe müssen für die Annahme eines land- und forstw. Nebenbetriebs jedenfalls überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugt worden sein (R 15.5 Abs. 3 Satz 4 EStR 2015). Die Be- oder Verarbeitung fremder Erzeugnisse ist eine gewerbliche Tätigkeit (R 15.5 Abs. 3 Satz 6 EStR 2015). Sofern die Be- oder Verarbeitung von Fremderzeugnissen nachhaltig dominiert, fehlt die erforderliche Unterordnung des Nebenbetriebs (BFH v. 27.11.1997 – V R 78/93, BStBl. II 1998, 359; zum Begriff der Nachhaltigkeit s. die entsprechend anwendbaren Grundsätze in Anm. 17). Das Überwiegen ist durch einen Vergleich der eingesetzten Rohstoffmengen festzustellen (Mengenvergleichsverfahren: BFH v. 11.10.1988 – VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284). Dies gilt jedoch nur, sofern die Produkte im Wesentlichen für den Verkauf bestimmt sind. Verwendet der Stpfl. die Erzeugnisse hingegen nahezu ausschließlich im eigenen Betrieb, können auch überwiegend Fremderzeugnisse be- oder verarbeitet werden – zB im Falle der entgeltlichen Übernahme organischer Abfälle (Speisereste, Klärschlamm), die zu Futtermittel, Dünger und Energie verarbeitet werden (R 15 Abs. 3 Satz 3 EStR 2015), denn in diesem Fall besteht die notwendige Unterordnung des Nebenbetriebs in der Weise, dass er angesichts des Einsatzes seiner Erzeugnisse im land- und forstw. Hauptbetrieb auf diesen ausgerichtet ist.

► *Im Rahmen des Mengenvergleichsverfahrens* ist bei Brennereien und bei der Erzeugung von Biogas der Energiegehalt der Rohstoffe bzw. deren Stärkemenge maßgeblich (FinMin. Ba.-Württ. v. 2.4.1991, BStBl. I 1991, 496, für Brennereien; BMF v. 6.3.2006 – IV C 2 - S 2236-10/05, BStBl. I 2006, 248, für Biogasanlagen).

► *Die Erzeugung von Strom aus den erneuerbaren Energien* Wind-, Solar- oder Wasserkraft kann nach Auffassung der FinVerw. – anders als Biogaserzeugung – mangels Be- oder Verarbeitung von Rohstoffen keinen Nebenbetrieb darstellen (R 15.5 Abs. 12 Sätze 2 und 3 EStR 2015). Sofern die Eigenversorgung des Betriebs mit Energie im Vordergrund steht, handelt es sich danach um einen integrierten Bestandteil der LuF. Im Falle des Absatzes von Strom und Wärme liegt hingegen eine gewerbliche Tätigkeit vor (R 15.5 Abs. 12 Satz 2 EStR 2015). Da das Gesetz das Vorliegen eines Nebenbetriebs jedoch nicht von der Be- oder Verarbeitung von Rohstoffen abhängig macht, kann der Betrieb einer überwiegend der Eigenversorgung dienenden Energiequelle nach den og. allgemeinen Kriterien durchaus Nebenbetrieb sein. Im Falle der Stromerzeugung kommt dies aber – anders als bei Biogaserzeugung – praktisch kaum vor. Im Falle des Einsatzes der gesamten Ernte in einer eigenen Biogasanlage zwecks Abgabe an Dritte liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor (BFH v. 6.3.2013 – II R 55/11, BStBl. II 2013, 518; zu den stl. Fragestellungen im Zusammenhang mit der Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien umfassend HEINS, HLBS-Report 2011, 94).

► *Unterhält der Landwirt zusätzlich einen Gewerbebetrieb für Klärschlammtransporte*, so erzielt er mit den Einnahmen für den Transport und die Ausbringung von Klärschlamm auch insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht aus Landwirtschaft, als er den Klärschlamm mit Maschinen des Gewerbebetriebs auf selbst-

bewirtschafteten landw. Flächen ausbringt (BFH v. 8.11.2007 – IV R 24/05, BStBl. II 2008, 356).

Substanzbetriebe sind Abbaubetriebe zur Gewinnung zB von Torf, Ton, Steinen und Erden. Es handelt sich nach dem Gesetz zwar eindeutig um potenzielle Nebenbetriebe (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2). Voraussetzung ist indes, dass die gewonnene Substanz überwiegend im eigenen land- und forstw. Betrieb Verwendung findet – was in der Praxis selten vorkommen dürfte (R 15.5 Abs. 3 Satz 9 EStR 2015; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 13 Rn. 70; zur Behandlung von Bodenschätzen s. Anm. 23). Ein Bodenschatz kann nicht gewillkürtes BV eines land- und forstw. Betriebs sein, sofern er von Anfang an eine nicht land- und forstw. Zweckbestimmung hat (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449).

Einstweilen frei.

108–109

II. Nutzungswert der Wohnung, die Baudenkmal ist (Abs. 2 Nr. 2)

1. Nutzungswertbesteuerung als Steuervorteil

110

Abs. 2 Nr. 2 bestimmt, dass der Nutzungswert der Wohnung des Stpfl. bei den Einkünften aus LuF zu erfassen ist, wenn sie die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet und das Gebäude ein Baudenkmal ist. Einschränkungen dieser Regelung ergeben sich aus Abs. 4: Abs. 4 Satz 1 begrenzt die Besteuerung des Nutzungswerts auf solche denkmalgeschützten Wohnungen, die bereits im VZ 1986, also zur Zeit des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung, zum BV des Stpfl. gehörten. Die Nutzungswertbesteuerung kann zudem gem. Abs. 4 Satz 2 abgewählt werden. Abs. 4 Sätze 2 bis 6 treffen Regelungen für den idR stfreien Übergang denkmalgeschützter Wohnungen vom BV ins PV (näher zu Abs. 4 Anm. 125 ff.).

Zur Rechtsentwicklung s. die Vorkommentierung von KANZLER – Stand 214. Lfg./Mai 2004 –, elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 13 Anm. 341.

Die Bedeutung der Vorschrift liegt in einer Steuerbegünstigung für Land- und Forstwirte, die auf ihrem Betriebsgelände Baudenkmale bewohnen. Die in Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 enthaltene erweiterte Übergangsregelung ermöglicht ihnen insbes. den Abzug von Erhaltungs- und Finanzierungsaufwendungen für das selbst bewohnte Objekt. In der Regel führt dies zu erheblichen ausgleichsfähigen Verlusten. Sofern der BA-Abzug keine Vorteile mehr verspricht, weil er den zu versteuernden Nutzungswert unterschreitet, kann auf die Anwendung verzichtet werden.

Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift unterliegt erheblichen Bedenken (s. Anm. 3).

Der sachliche Geltungsbereich der Norm beschränkt sich dem Wortlaut nach auf die Einkünfte aus LuF (für eine Ausdehnung auf andere Gewinneinkünfte im Wege verfassungskonformer Auslegung KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 17 Rn. 14 [9/2012]; abl. insoweit aber BFH v. 25.6.2009 – IX R 73/07, BFH/NV 2009, 1802). § 13a erwähnt die Nutzungswertbesteuerung nicht mehr (anders noch § 13a Abs. 3 Nr. 2 und Abs. 7 aF). Als Gewinnermittlungsvorschrift erfasst

§ 13a die Wohnung aber ohne Weiteres als BV, so dass Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 und 5 auch für die GE nach Durchschnittssätzen gilt.

Der persönliche Geltungsbereich der Norm beschränkt sich auf natürliche Personen. Eine Nutzung zu Wohnzwecken durch eine juristische Person ist nicht denkbar. Bei PersGes. ist ggf. ein Nutzungswert für Wohnungen im Gesamthandsvermögen ebenso zu erfassen wie für die vom Mitunternehmer genutzte Wohnung in seinem SonderBV. Die Sonderregelung findet im Übrigen auf unbeschränkt und beschränkt Stpfl. für ihre Inlandseinkünfte Anwendung; § 49 Abs. 1 Nr. 1 enthält keine Einschränkungen für beschränkt estpfl. inländ. Einkünfte.

► *Nur die Wohnung des Betriebsinhabers oder Altenteilers* ist begünstigt. Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 erfassen daher nicht die ohne gesicherte Rechtsposition zur unentgeltlichen Nutzung überlassene Wohnung, wie dies in § 52 Abs. 15 Satz 9 aF vorgesehen war. Ob diese Wohnungen geduldetes BV bleiben oder mit Ablauf der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF zum 31.12.1998 stfrei oder stpfl. zu entnehmen waren, ist unklar (s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 17 Rn. 14 [9/2012]).

► *Im Beitrittsgebiet* war die Wohnung ohne Übergangsregelung von Anfang an PV. Daher ist die Dauerregelung für selbst genutzte Baudenkmäler im Beitrittsgebiet ausgeschlossen (R 13.5 Abs. 3 EStR 2015).

111 2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 2

Voraussetzung für die Nutzungswertbesteuerung ist gem. Abs. 2 Nr. 2 das Vorliegen von

- Einkünften aus LuF,
- einer Wohnung, die
 - eine Wohnung des Stpfl. ist und
 - die die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet und
 - die in einem Gebäude oder Gebäudeteil liegt, das oder der nach den jeweiligen landesrechtl. Vorschriften ein Baudenkmal ist.

Weitere Voraussetzung ist gem. Abs. 4 Satz 1, dass die Wohnung bereits im VZ 1986, also zur Zeit des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung, zum BV des Stpfl. gehörte.

Einkünfte aus LuF sind Voraussetzungen für die Nutzungswertbesteuerung. Ertragsteuerlich muss ein einkunftserzielender land- und forstw. Betrieb und keine Liebhaberei vorliegen (s. Anm. 41 f.). Entsprechend dem BewG setzt bei einem Land- und Forstwirt die Zugehörigkeit des Nutzungswerts seiner Wohnung zu den Einkünften aus LuF und des zugehörigen Wohnhauses zum land- und forstw. BV auch estrechtl. voraus, dass Wohnung und Wohngebäude dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb der LuF zu dienen und deshalb mit dem Betrieb eine wirtschaftliche Einheit bilden (BFH v. 17.1.1980 – IV R 33/76, BStBl. II 1980, 323).

Die entsprechende Zweckbestimmung ist dann zu bejahen, wenn die Bewirtschaftung des betreffenden Betriebs ein ständiges Wohnen des Inhabers auf dem Betrieb erfordert, um dessen laufende Versorgung und Überwachung durch seine Anwesenheit und seine Arbeitsbereitschaft sicherzustellen. Für die Annahme dieses Erfordernisses gelten keine allzu strengen Voraussetzungen. Die Rspr.

bejaht es etwa auch bei einer Wohnung auf der Hofstelle, die nicht regelmäßig vom Betriebsinhaber genutzt wird (BFH v. 7.3.1985 – IV R 141/82, BStBl. II 1985, 460). Selbst ein Wohngebäude am Ortsrand in einem reinen Wohngebiet (Neubaugebiet), das äußerlich weder nach seiner Gestaltung noch nach seiner Lage eine Zugehörigkeit zum land- und forstw. Betrieb erkennen lässt, kann darunter fallen (BFH v. 9.5.1990 – II R 19/88, BStBl. II 1990, 729). Bei einem Nebenerwerbslandwirt liegt eine wirtschaftliche Einheit mit dem Betrieb vor, wenn der Betriebsinhaber oder einer seiner Familienangehörigen wegen der laufenden Versorgung eines Mindestbestands an Vieh an den Betrieb gebunden ist (BFH v. 17.1.1980 – IV R 33/76, BStBl. II 1980, 323).

Der Begriff der Wohnung umfasst sämtliche zur Führung eines selbständigen Haushalts erforderlichen Räume, die aber nicht die bewertungsrechtl. geforderte Abgeschlossenheit erfüllen müssen; dazu gehören auch die vom einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang erfassten Kellerräume und Abstellräume außerhalb der eigentlichen Wohnung (BFH v. 5.6.2003 – IV R 24/02, BFH/NV 2003, 1552, betr. § 52 Abs. 15 aF, auch zur Zulässigkeit einer Vergrößerung und Umgestaltung der Wohnung). Für die Berechnung des Nutzungswerts bleiben die nicht zu Wohnzwecken ausgebauten Zubehörräume indes außer Ansatz (BFH v. 5.6.2003 – IV R 24/02, BFH/NV 2003, 1552).

Die Wohnung des Steuerpflichtigen ist idR die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung des Eigentümers des land- und forstw. Betriebs, auch wenn dieser verpachtet und die Betriebsaufgabe nicht erklärt ist (BFH v. 27.5.2004 – IV R 30/02, BStBl. II 2004, 945). Entscheidend ist die Zugehörigkeit zum BV. Ist der Stpfl. Miteigentümer, so versteuert er den Nutzungswert im Umfang seines Eigentumsanteils. Wohnungen von Mitunternehmern oder Mitgliedern einer Erbengemeinschaft, die im Betrieb mitarbeiten, gehören zum land- und forstw. BV, wenn die Wohnhäuser auf der Hofstelle oder in unmittelbarer Nähe liegen (BFH v. 25.11.1983 – III R 73/80, BStBl. II 1984, 292). Bei Ehegatten-Mitunternehmenschaften zählt auch der Grundstücksanteil der Ehefrau zum notwendigen SonderBV (BFH v. 19.2.1987 – IV R 175/85, BStBl. II 1987, 430). Ausnahmsweise kann die Wohnung auch dem Nutzungsberechtigten zugerechnet werden, der als Pächter, Nießbraucher oder aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags die HK getragen hat (KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 17 Rn. 25 [9/2012]). Obwohl Abs. 2 Nr. 2 nach dem Wortlaut nur die Wohnung des Betriebsinhabers erfasst, gehört auch der Nutzungswert der (denkmalgeschützten) Altenteilerwohnung zu den Einkünften aus LuF (BFH v. 25.6.2009 – IX R 73/07, BFH/NV 2009, 1802).

Die betriebsübliche Größe der Wohnung richtet sich nicht nach den individuellen Verhältnisse des jeweiligen Stpfl. – sie muss also nicht etwa dessen Wohnverhältnissen angepasst und angemessen sein, zumal sich die Zahl der Bewohner im Laufe der Zeit idR ständig verändert. Es kommt auf die für vergleichbare andere Betriebe typische Größe an, wobei gerade denkmalgeschützte Wohnhäuser von Land- und Forstwirten historisch bedingt üblicherweise sehr groß sind (BFH v. 5.6.2003 – IV R 24/02, BFH/NV 2003, 1552).

► *Guts- und Herrenhäuser*, die ebenso wie Burgen und Schlösser meist denkmalgeschützt sind, unterliegen ebenfalls der Nutzungswertbesteuerung, wenn sie der betriebsüblichen Größe solcher Güter entsprechen (BFH v. 4.4.1968 – IV 210/61, BStBl. II 1968, 411). Hier gelten großzügige Maßstäbe. Bei einem land- und forstw. Betrieb von 131 ha kann zB ein Gutshaus mit 376 qm Wohnfläche noch zum land- und forstw. BV zählen (BFH v. 27.5.2004 – IV R 30/02, BStBl. II 2004, 945). Nur wenn das Gutshaus nach Anlage und Errichtung voll-

ständig aus dem Rahmen eines gewöhnlichen Gutshauses herausfällt und nach der Verkehrsauffassung nicht als Wohnhaus eines Landwirts, sondern wegen seiner Größe und Ausstattung als repräsentatives Herrenhaus oder Schloss erscheint und daher der Standes- und Familienrepräsentation dient, ist der Nutzungswert nicht mehr den Einkünften aus LuF zuzurechnen (vgl. schon die Ausführungen in RFH v. 4.5.1932 – III A 140/31, RStBl. 1932, 763; v. 19.1.1934 – III A 109/33, RStBl. 1934, 344).

► *Die die übliche Größe überschreitende* (denkmalgeschützte) Wohnung ist PV.

Ein Baudenkmal nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ist ein Gebäude (oder ein Gebäudeteil), für das die zuständige Denkmalschutzbehörde eine entsprechende Bescheinigung ausgestellt hat (Liste der zuständigen Denkmalschutzbehörden s. BMF v. 4.6.2015 – IV C 1 - S 2198 - b/08, BStBl. I 2015, 506). Dieser Bescheinigung kommt Tatbestandswirkung zu; sie ist damit Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO.

► *Die Denkmaleigenschaft muss noch nicht im Veranlagungszeitraum 1986 vorgelegen haben.* Abs. 4 Satz 1 bestimmt lediglich, dass die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 2 aF vorgelegen haben müssen – mithin die Zugehörigkeit der Wohnung zum land- und forstw. BV. Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung genügt es daher, dass die Denkmaleigenschaft vor Ablauf der allgemeinen Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF zuerkannt wurde (glA KLEEBERG, FR 1998, 775).

► *Ein Entfallen der Denkmaleigenschaft* führt zur Überführung der Wohnung ins PV.

Rechtsfolge: Als Rechtsfolge sieht Abs. 2 Nr. 2 (iVm. Abs. 4 Satz 1) die unbefristet mögliche Fortführung der Nutzungswertbesteuerung vor. Danach sind alle Aufwendungen des Stpfl. auf die Wohnung weiterhin BA. Als BE ist ihnen der Nutzungswert der Wohnung gegenüberzustellen. Der Stpfl. hat ferner das jederzeitige Wahlrecht, auf die Nutzungswertbesteuerung zu verzichten (Abs. 4 Satz 2) und die sog. kleine Übergangsregelung nach Abs. 4 Satz 3 sowie die stfreie Entnahme oder Veräußerung (Abs. 4 Sätze 5 und 6) in Anspruch zu nehmen (s. Anm. 127 ff.). Selbst der Aufwand für die Restaurierung denkmalgeschützter Wandmalereien ist in diesem Zusammenhang als BA abziehbar (BFH v. 27.5.2004 – IV R 30/02, BStBl. II 2004, 945).

► *Der Nutzungswert orientiert sich an fiktiven Mieteinnahmen.* Zur Bemessung der erzielbaren Miete für denkmalgeschützte Wohnungen im land- und forstw. BV hat die FinVerw. folgende Grundsätze aufgestellt, wobei generell kein Abschlag wegen der Zugehörigkeit zum land- und forstw. BV vorzunehmen ist, weil die betreffenden Wohngrundstücke gem. Abs. 4 Satz 5 ohne Ansatz eines Entnahmegewinns aus dem BV ausscheiden können (OFD NRW v. 16.12.2015, EStG-Kartei NW §§ 13, 13a EStG Fach 1 Nr. 800, Tz. 2.3.2.2; s. ferner GIERE in FELS-MANN, A 166 ff. [4/2005]):

- ▷ *Ist eine Marktmiete mangels Vergleichsobjekten nicht ermittelbar*, ist als Nutzungswert der Wohnung grds. die nach der II. BerechnungsVO ermittelte Kostenmiete anzusetzen (BFH v. 30.1.1974 – IV R 105/72, BStBl. II 1974, 608). Insoweit sind die Grundsätze der Rspr. zum Ansatz der Kostenmiete entsprechend anzuwenden (BFH v. 31.3.1998 – IX R 18/96, BStBl. II 1998, 386).
- ▷ *Kann ausnahmsweise eine Marktmiete ermittelt werden*, so ist diese Grundlage der Besteuerung. Eine Kürzung wegen besonderer Umstände, die den Wert beeinflussen, ist in diesem Fall nicht vorzunehmen, weil die für diese Kürzung bedeutsamen Umstände (insbes. das Umfeld der Wohnung) auch für die Vergleichsobjekte entsprechend vorliegen.

III. Produktionsaufgaberente (Abs. 2 Nr. 3)

1. Produktionsaufgaberente als Bestandteil land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte

115

Abs. 2 Nr. 3 bestimmt, dass auch die Produktionsaufgaberente nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (FELEG v. 21.12.1989, BGBl. I 1989, 233, zuletzt geändert durch Art. 441 der VO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) zu den Einkünften aus LuF zählt. Eine solche Produktionsaufgaberente erhalten ältere Landwirte, die ihre landw. Erwerbstätigkeit einstellen (zu den Voraussetzungen §§ 1 ff. FELEG).

Rechtsentwicklung: Die Regelung wurde durch das FELEG v. 21.12.1989 (BGBl. I 1989, 233) eingefügt und gilt gem. § 52 Abs. 15a i d F des FELEG ab VZ 1989. Das FELEG greift nach Art. 46 Agrarsozialreformgesetz (ASRG v. 29.7.1994, BGBl. I 1994, 1890) seit dem 1.1.1995 auch in den neuen Bundesländern (s. dazu vor allem §§ 18a–d FELEG). Es beruht auf einer gleichlautenden Gemeinschaftsregelung des Rates der Europäischen Gemeinschaften (VO [EWG] Nr. 1096/88 v. 25.4.1988, ABl. EG 1988 Nr. L 110, 1).

Die Bedeutung der Vorschrift erschließt sich aus der Zielsetzung des FELEG, den Agrarmarkt durch Förderung des Ausscheidens von Landwirten aus dem Erwerbsleben zu entlasten (BRDrucks. 366/88, 1; BTDrucks. 11/2972). Die praktische Relevanz nimmt ab, da gem. § 20 FELEG ab 1997 keine neuen Rentenansprüche mehr erworben werden können und die Rente daher nur noch in Bestandsfällen gewährt wird. Der Grundbetrag wird zudem längstens bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres gezahlt, so dass seit dem VZ 2009 allenfalls der Flächenzuschlag zur Altersrente von Abs. 2 Nr. 3 erfasst wird.

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Hier ist vor allem die StBefreiung nach § 3 Nr. 27 zu beachten (s. ausführl. § 3 Nr. 27 Anm. 1 ff.).

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Nr. 3

116

Tatbestandsvoraussetzungen: Abs. 2 Nr. 3 erfasst die Produktionsaufgaberente nach dem FELEG, nicht jedoch das ebenfalls im FELEG geregelte (§§ 9 ff. FELEG) Ausgleichsgeld für ArbN und mitarbeitende Familienangehörige. Dafür spricht nicht nur der ausdrückliche Gesetzeswortlaut, sondern auch Sinn und Zweck der Regelung, denn die Empfänger von Ausgleichsgeld haben im Regelfall vor Leistungsbezug keine landw. Einkünfte erzielt. Insofern besteht kein Bedürfnis für die Fiktion land- und forstw. Einkünfte (BFH v. 8.11.2007 – IV R 30/06, BFH/NV 2008, 546). Soweit der Stpfl. verknüpft mit der Produktionsaufgaberente Beitragsersatz erhält, führt dies ebenfalls zu Einkünften nach Abs. 2 Nr. 3 (OFD Chemnitz v. 17.12.1996, FR 1997, 242; NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 196 [8/2014]).

Rechtsfolge ist die Einbeziehung der Produktionsaufgaberente (einschließlich des Beitragsersatzes) in die Einkünfte aus LuF. Die Zahlungen sind in der GE – abgesehen von dem nach § 3 Nr. 27 stbefreiten Betrag – in voller Höhe und nicht lediglich mit einem Ertragsanteil zu erfassen (KÖNIG in FELSMANN, A 1503 [9/2005]). Ein weiterhin vorhandener land- und forstw. Betrieb ist nicht Voraus-

setzung. Im Falle der Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung oder Hofübergabe liegen gem. § 24 Nr. 2 nachträgliche BE vor (HILLER, Inf. 1989, 457). Die Ansprüche aus der Produktionsaufgaberente sind insbes. nicht in den Betriebsaufgabegewinn einzubeziehen (NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 198 [8/2014]).

► *Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3* führen die Leistungen nach Zufluss laufend zu BE.

► *Bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1* soll der Anspruch nach Auffassung der FinVerw. mangels entgeltlichen Erwerbs nicht zu aktivieren sein (OFD Chemnitz v. 17.12.1996, FR 1997, 242; so auch HILLER, Inf. 1989, 457 [458]; krit. KÖNIG in FELSMANN, A 1503 [9/2005], der aus Billigkeits- und Vereinfachungsgründen das Ergebnis, nicht aber die Begr. für zutreffend erachtet). In der Praxis sind die Zahlungen somit auch im Falle der Bilanzierung als laufende BE zu erfassen (s. auch § 3 Nr. 27 Anm. 14).

► *Bei Gewinnermittlung nach § 13a* ist der Bezug von Produktionsaufgaberente mit dem Grundbetrag abgegolten (KUBE in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 13 Rn. 31).

► *Bei den Betriebsausgaben* sind die Aufwendungen für die Pflege der Stilllegungsflächen nur bis zu einer Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung oder Hofübergabe zulässig, danach fehlt der erforderliche Bezug zu einer Einkunftsquelle (OFD Chemnitz v. 17.12.1996, FR 1997, 242; aA HILLER, Inf. 1989, 457 [460]). § 3c hindert den Abzug der BA mangels unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs dieser Aufwendungen mit dem stfreien Grundbetrag der Produktionsaufgaberente nicht (KÖNIG in FELSMANN, A 1512 [9/2005]; NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 197 [8/2014]).

117–119 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

120

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

Abs. 3 Satz 1 sieht einen Freibetrag für Einkünfte aus LuF vor.

Zur Rechtsentwicklung bis 2004 s. die Vorkommentierung von GMACH – Stand 214. Lfg./Mai 2004 –, elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 13 Anm. 360. Durch das Zollkodex-AnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) wurde der Freibetrag von 670 € auf 900 € erhöht. Die Neuregelung ist erstmals für den VZ 2015 anzuwenden (Art. 16 Abs. 2 Zollkodex-AnpG; § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Art. 4 Nr. 4 und Art. 5 Nr. 23 Zollkodex-AnpG, BGBl. I 2014, 2417).

Die Bedeutung der Vorschrift liegt in einer aus agrarpolitischen Erwägungen gewährten stl. Subvention mit dem Zweck, die Besteuerung von Einkünften aus LuF zu ermäßigen (BFH v. 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827). In den Genuss kommen aufgrund der Einkunftsgrenze in erster Linie kleinere Betriebe. Die jüngste Erhöhung des Freibetrags steht in sachlichem Zusammenhang mit der zeitgleichen Änderung der GE nach Durchschnittssätzen idS. § 13a. Als Begründung diente die aus Sicht des Gesetzgebers notwendige Berücksichtigung der wirtschaftlichen Entwicklung im Bereich der Klein- und Ne-

benerwerbsbetriebe (BRDrucks. 432/14, 49; BTDrucks. 18/3017, 45). Die vom Bundesrechnungshof eingeforderte Novellierung des § 13a (dazu KANZLER, DStZ 2015, 375) bedeutet für die kleineren land- und forstw. Betriebe Mehrsteuern iHv. insgesamt ca. 15 Mio. € jährlich (BTDrucks. 18/3017, 27). Diese zusätzliche Belastung wollte der Gesetzgeber durch die Anhebung des in § 13 Abs. 3 Satz 1 normierten Freibetrags abmildern. Die stl. Entlastung der begünstigten Betriebe durch diese Maßnahme schätzt er ebenfalls auf ca. 15 Mio. € jährlich (BTDrucks. 18/3017, 26). Die wirtschaftliche Bedeutung für den einzelnen Stpfl. ist allerdings eher gering. Der 24. Subventionsbericht der BReg. weist die Steuereinnahmen 2014 mit 59 Mio. € aus (www.bundesfinanzministerium.de, Anl. 2 Nr. 2). Die Zahl der Begünstigten schätzt die BReg. auf 250 000. Dies ergibt eine durchschnittliche Entlastungswirkung von 236 €. Da der Gesetzgeber die in § 13 Abs. 3 Satz 2 normierte Grenze nicht angehoben hat, die zugleich bei § 13a vorgenommenen Änderungen jedoch tendenziell zu einer höheren Gewinnerfassung führen werden, wird die Anzahl der durch den Freibetrag begünstigten Stpfl. ab dem VZ 2015 vermutlich sinken – zumal die jährliche Preisentwicklung ebenfalls zu höheren Einkünften und damit zu einem Überschreiten der Einkunftsgrenze beiträgt.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift s. Anm. 3.

Der sachliche Geltungsbereich des Freibetrags ist auf im Inland stpfl. positive Einkünfte aus LuF begrenzt. Im Inland stpfl. sind indes auch im Ausland erzielte Einkünfte aus LuF, sofern diesbezüglich kein DBA mit der Freistellungsmethode besteht (s. Anm. 7). Der Freibetrag ist insoweit bei der Ermittlung der dem ProgrVorb. unterliegenden positiven Einkünfte zu berücksichtigen, als er nicht durch Abzug bei Ermittlung des Einkommens verbraucht ist (HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 331 [5/2010]). Auch die Einkünfte beschränkt Stpfl. aus inländ. land- und forstw. Betrieben kommen in den Genuss des Freibetrags (glA HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 331a [5/2010]). Beim Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPfl. während des Kj. oder umgekehrt (vgl. § 2 Abs. 7 Satz 3) ist der Freibetrag nur einmal zu gewähren (aA zur Rechtslage vor § 2 Abs. 7 Satz 3 KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. E 4 [6/1999]). Der Freibetrag wird unabhängig von der Art der GE gewährt und gilt auch für nachträgliche Einkünfte aus LuF (R 13.1 Satz 2 EStR 2015; GIÈRE in FELSMANN, A 388 [4/2015]; KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. E 3 [6/1999]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 47 Rn. 4f. [7/2015]). Er wird einem Stpfl. als Jahresfreibetrag auch dann ungeschmälert gewährt, wenn er einen Betrieb der LuF im Laufe eines VZ übernommen hat oder veräußert bzw. aufgibt (R 13.1 Satz 3 EStR 2015; GIÈRE in FELSMANN, A 388 [4/2015]; KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. E 4 [6/1999]). Der Freibetrag steht dem Pächter eines land- und forstw. Betriebs, aber auch dem Verpächter zu, wenn dieser noch keine Betriebsaufgabe erklärt hat. Da bei Wirtschaftsverlassung der Überlassende (positive) Einkünfte aus LuF erzielen kann (s. Anm. 49), steht ihm wie auch dem Nutzungsberechtigten der Freibetrag zu (ebenso zB KANZLER, FR 1992, 245). Auch bei Übergangsgewinnen im Falle des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist der Freibetrag zu berücksichtigen (GIÈRE in FELSMANN, A 388 [4/2015], dort auch zur Freibetragsgewährung bei Verteilung des Zurechnungsbetrags aus Billigkeitsgründen).

Der persönliche Geltungsbereich des Freibetrags ist nicht betriebs-, sondern personenbezogen. Er steht demnach einem Stpfl. mit mehreren Betrieben nur einmal zu. Sind an einem Betrieb der LuF mehrere Personen beteiligt (Mitunternehmerschaft), steht der Freibetrag jedem der Beteiligten zu (R 13.1 Satz 1 EStR 2015). Dies gilt grds. auch für einen Mitunternehmer-Miterben (s. dazu grund-

legend BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837), der aus seiner Mitunternehmerstellung alsbald nach dem Erbfall ausscheidet. Der Freibetrag kann nicht bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus LuF, sondern nur bei der EStVeranlagung abgezogen werden (BFH v. 15.3.1990 – IV R 90/88, BStBl. II 1990, 689). Bei Körperschaften, die nicht unter § 8 Abs. 2 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG fallen, kommt auch der Bezug von Einkünften aus LuF in Betracht. In Fällen dieser Art ist ihnen der Freibetrag zuzubilligen (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 138b).

Für das Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften gilt Folgendes:

- ▶ *Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 27* geht dem Freibetrag nach Abs. 3 vor (STALBOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 49 Rn. 35 [5/2014]).
- ▶ *Einkünfte bleiben nicht iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 1a aF (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 nF)* bei der Veranlagung außer Betracht, weil sie den Freibetrag nach Abs. 3 nicht übersteigen und deshalb in vollem Umfang nicht besteuert werden; der Abzug von Anteilslasten als SA ist demnach in Fällen dieser Art nach jener Vorschrift grds. möglich (vgl. BFH v. 30.4.1976 – VI R 34/75, BStBl. II 1976, 539).
- ▶ *§ 10d* spricht von negativen Einkünften, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden. Nach Auffassung der Fin-Verw. erhöht der Freibetrag nach Abs. 3 die Höhe des vor- und rücktragsfähigen Verlustes iSv. § 10d nicht (R 10d Abs. 1 EStR 2015). Dies ist aus systematischen Erwägungen fraglich, da der Freibetrag nach Abs. 3 bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wirkt (daher aA SCHLENKER in BLÜMICH, § 10d Rn. 84 [8/2015]; s. ausführl. Anm. 121).
- ▶ *Die Steuerbefreiung nach § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4* und der Freibetrag nach Abs. 3 können nebeneinander gewährt werden. Der erstgenannte Freibetrag wirkt sich bereits bei der Einkunftsermittlung aus, während der Freibetrag nach Abs. 3 erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wirksam wird (BFH v. 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827).
- ▶ *Die Bemessungsgrundlage des Altersentlastungsbetrags nach § 24a* ist nicht um den Freibetrag nach Abs. 3 zu kürzen (R 24a Abs. 1 Satz 1 EStR 2015; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 47 Rn. 7 [7/2015]; GIERE in FELSMANN, A 395 [4/2015]; HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 332a [5/2010]; aA RICHTER, FR 1975, 189).
- ▶ *Tariffermäßigungen nach §§ 34, 34b* sind mit dem Freibetrag nach Abs. 3 dergestalt zu kombinieren, dass der Freibetrag nach Abs. 3 zunächst von den ungemildert besteuerten Einkünften abzuziehen ist (glA FG Sachs. v. 9.1.2013 – 2 K 1710/12, juris, rkr.; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 47 Rn. 6 [7/2015]; WIEGAND in FELSMANN, A 978 [9/2014]), ein verbleibender Freibetrag von den gemildert besteuerten, bei verschiedenen gemilderten StSätzen zunächst von den am höchsten besteuerten (KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. E 13 [6/1999]; MITTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 117 [12/2014]). Nur diese Vorgehensweise sichert die vorgesehene maximale Begünstigungswirkung.
- ▶ *Die Veranlagungsgrenze des § 46 Abs. 2 Nr. 1* ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut unter Einbeziehung des Freibetrags nach Abs. 3 zu überprüfen. Der Ausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 mindert sich aber um den Freibetrag nach Abs. 3 zwecks Vermeidung einer Doppelberücksichtigung.
- ▶ *Im Verhältnis zur AO ist zu beachten*, dass der Freibetrag nach Abs. 3 die Gewinngrenze für die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 Nr. 5 AO nicht beeinflusst, da er die GE nicht berührt. Da der Freibetrag von Amts wegen zu gewähren ist, stellt die Nichtberücksichtigung regelmäßig eine offenbare

Unrichtigkeit iSv. § 129 AO dar (FG Nürnberg. v. 26.1.1973 – III 25/71, EFG 1973, 319, rkr.).

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 3

1. Freibetrag (Abs. 3 Satz 1)

121

Freibetrag von 900 €: Nach Abs. 3 Satz 1 werden die Einkünfte aus LuF bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur berücksichtigt, soweit sie den Betrag von 900 € übersteigen. Der Freibetrag beeinflusst die Ermittlung der Einkünfte daher nicht. Freibeträge, die bereits die Ermittlung der Einkünfte aus LuF betreffen, gehen mithin dem Freibetrag nach Abs. 3 vor.

Überschreiten des Freibetrags: Soweit die Einkünfte aus LuF den Betrag von 900 € übersteigen, werden die Einkünfte aus LuF bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt. Der Freibetrag wird nicht gekürzt, sofern nur für einen Teil des VZ bzw. Wj. Einkünfte aus LuF bezogen werden (glA HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 328 [5/2010]). Der Wortlaut verdeutlicht, dass Abs. 3 Satz 1 eine Kürzungsfolge bei Bildung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur bezüglich vorhandener positiver Einkünfte aus LuF nach sich zieht. Negative Einkünfte aus LuF lösen die Rechtsfolge nach Abs. 3 Satz 1 nicht aus (BFH v. 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827; aA offenbar KÜBLER, DStZ 1988, 278). Positive Einkünfte aus LuF gehen nach Abs. 3 Satz 1 gekürzt in den Gesamtbetrag der Einkünfte iSv. § 2 Abs. 3 Satz 1 ein.

Stellungnahme: Der Wortlaut des § 2 Abs. 3 verhindert dies nicht. Zwar steht dessen Formulierung im Widerspruch zum Wortlaut des Abs. 3 Satz 1, denn nach § 2 Abs. 3 errechnet sich der Gesamtbetrag der Einkünfte aus der Summe der Einkünfte vermindert ua. um den Freibetrag nach Abs. 3. Diese Formulierung spricht eigentlich dafür, dass die Summe der Einkünfte auch im Falle negativer Einkünfte aus LuF um den Abzug nach Abs. 3 zu mindern wäre (s. auch R 2 EStR 2015). Hinzu kommt, dass der Freibetrag nach Abs. 3 eine Ermäßigung der Besteuerung und nicht die Minderung der Einkünfte aus LuF bezweckt (GESERICH, DStR 2000, 845 [847]). Zudem hat der FinAussch. des Deutschen Bundestags, auf dessen Initiative § 2 Abs. 3 so gefasst wurde (BTDrucks. 12/1506, 11), dies damit begründet, dass der nach Abs. 3 bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu berücksichtigende Abzug für Land- und Forstwirte aus „systematischen Gründen“ in den Wortlaut des § 2 Abs. 3 (Satz 1) aufzunehmen sei (BTDrucks. 12/1506, 167). Allerdings hat der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang Abs. 3 Satz 1 nicht geändert. Der Widerspruch ist im Erg. so zu lösen, dass § 2 Abs. 3 nur allg. verdeutlicht, dass der Freibetrag nach Abs. 3 bei Bildung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu berücksichtigen ist, nicht aber, mit welchen genauen Maßgaben dies geschieht. Die Wendung in § 2 Abs. 3 Satz 1 „... vermindert um den ...“ ist nach hier für richtig gehaltener Lesart zu verstehen als „... unter Berücksichtigung von ...“ (vgl. auch den Wortlaut von § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1: „darauf entfallenden Beträge“). Aus der spezielleren Regelung des Abs. 3 Satz 1 folgt eindeutig, dass bei nicht genügend vorhandenen Einkünften aus LuF ein überschüssiger Teil des Freibetrags wirkungslos verfällt (glA GIERE in FELSMANN, A 393 [4/2015]; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 138; NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 204 [3/2015]).

122 **2. Begrenzung des Freibetrags (Abs. 3 Satz 2)**

Nach Abs. 3 Satz 2 wird der Freibetrag nach Abs. 3 Satz 1 nur gewährt, wenn die Summe der Einkünfte 30 700 € nicht übersteigt. Der Begriff der Summe der Einkünfte entspricht dem Begriff in § 2 Abs. 3 Satz 1 (vgl. § 2 Anm. 540 ff.).

Die seit dem StÄndG 1992 geltende Einkommensgrenze wurde durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) mW ab VZ 1999 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG idF des StEntG 1999/2000/2002) aus Vereinfachungsgründen (BTDruks. 14/442, 15) durch die Summe der Einkünfte von höchstens 60 000 DM ersetzt. Das StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) änderte die Einkunftsgrenze dann auf 30 700 €.

123 **3. Freibetrag bei Zusammenveranlagung (Abs. 3 Satz 3)**

Nach Abs. 3 Satz 3 verdoppeln sich im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten der Freibetrag nach Satz 1 und die Freibetragsbegrenzung nach Satz 2. Die Verdoppelung erfolgt jedoch einheitlich für beide Ehegatten zusammen. Entscheidend ist, ob bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte die zusammengerechneten Einkünfte der Ehegatten aus LuF einen positiven Betrag erreichen. Die (ggf. verbleibenden) positiven Einkünfte aus LuF bleiben dann bis zur vollen Ausschöpfung des verdoppelten Freibetrags außer Betracht. Hat zB von den zusammenveranlagten Ehegatten der eine positive, der andere aber höhere negative Einkünfte aus LuF bezogen, steht den Ehegatten – verfassungsrechtl. unbedenklich – kein Freibetrag zu (s. Anm. 121). Hier kann in bestimmten Konstellationen die Ehegatteneinzelveranlagung günstiger sein.

Bei Vorliegen nur eines land- und forstw. Betriebs eines Ehegatten erfolgt dennoch eine Verdoppelung der Beträge der Sätze 1 und 2. Dies ist sachlich deshalb gerechtfertigt, weil dieser Betrieb bei Zusammenveranlagung von Ehegatten die Grundlage für deren Wirtschaftsgemeinschaft als Voraussetzung der Zusammenveranlagung bildet.

124 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung nach
Abs. 2 Nr. 2**

125 **I. Fortführung der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Satz 1)**

Abs. 4 Satz 1 bestimmt, dass Abs. 2 Nr. 2 nur Anwendung findet, sofern im VZ 1986 bei einem Stpfl. für die von ihm zu eigenen Wohnzwecken oder zu Wohnzwecken des Altenteilers genutzte Wohnung die Voraussetzungen für die Anwendung des Abs. 2 Nr. 2 idF der Bek. v. 16.4.1997 (BGBl. I 1997, 821) vorlagen.

Die Bedeutung der Regelung liegt in einer Begrenzung der Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Nr. 2. Die Regelung entspricht weitgehend § 52 Abs. 15 Satz 2 EStG 1997. Zu allgemeinen Erläuterungen zur Nutzungswertbesteuerung s. im Übrigen Anm. 110.

Nutzungswertbesteuerung im Veranlagungszeitraum 1986: Die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 2 aF müssen im VZ 1986 vorgelegen haben. Das ist der Fall, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt im VZ 1986 die Wohnung vom Betriebsinhaber oder vom Altenteiler bewohnt worden war, deshalb zum BV des land- und forstw. Betriebs gehörte und ohne Rücksicht auf die Gewinnermittlungsart der Nutzungswertbesteuerung unterlag.

► *Denkmalschutz war im Veranlagungszeitraum 1986 nach Abs. 2 Nr. 2 aF nicht erforderlich.* Für die Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 Satz 1 genügt daher die Anerkennung als denkmalgeschützte Wohnung zu irgendeinem Zeitpunkt vor Wiederaufnahme der Selbstnutzung der zu diesem Zeitpunkt noch zum (notwendigen oder gewillkürten) BV zählenden Wohnung.

► *Begünstigte Wohnungsinhaber im Veranlagungszeitraum 1986* waren Betriebsinhaber, auch der Nutzungsberechtigte (Pächter bzw. entgeltlicher Nießbraucher) oder Altenteiler (BMF v. 12.11.1986 – IV B 4 - S 2236 - 15/86, BStBl. I 1986, 528). Altenteiler ist derjenige, der den Betrieb im Wege vorweggenommener Erbfolge übertragen hat und dafür Nutzungen, Sach-, Natural-, Dienst- und Geldleistungen erhält; auch der überlebende Ehegatte, dem der Erbe des Betriebs ein testamentarisch oder gesetzlich geregeltes Wohnrecht gewähren muss (BFH v. 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232).

► *Die zeitweise Nutzung zu eigenen Wohnzwecken* des Betriebsinhabers, Altenteilers oder Nutzungsberechtigten im VZ 1986 ist ausreichend, da es weder für die Anwendung der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF erforderlich war noch gem. Abs. 4 Satz 1 vorausgesetzt wird, dass die Wohnung während des gesamten VZ 1986 oder am Stichtag des 31.12.1986 selbst genutzt war.

► *Abs. 4 Satz 1 normiert keine Objektbeschränkung.* Daher kann die Nutzungswertbesteuerung für mehrere (denkmalgeschützte) Wohnungen des Betriebsinhabers oder Altenteilers fortgeführt werden (H 13.5 EStH 2015).

II. Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Satz 2)

126

Abs. 4 Satz 2 bestimmt, dass der Stpfl. für einen VZ nach dem VZ 1998 unwiderruflich beantragen kann, dass Abs. 2 Nr. 2 ab diesem VZ nicht mehr angewendet wird. Diese Regelung zur Abwahl der Nutzungswertbesteuerung entspricht § 52 Abs. 15 Satz 4 aF (s. auch Überblick in BFH v. 27.11.2008 – IV R 16/06, BFH/NV 2009, 783).

Unwiderruflichkeit des Antrags: Der Antrag ist unwiderruflich und kann damit nach Zugang beim zuständigen FA nicht wieder zurückgenommen werden (BFH v. 15.10.1996 – IX R 10/95, BStBl. II 1997, 178). Zuständig ist das für die EStFestsetzung oder die Gewinnfeststellung zuständige FA. Die Anfechtung entsprechend §§ 119 ff. BGB bleibt möglich.

Formfreiheit des Antrags: Der Antrag ist weder an eine bestimmte Form noch an ein bestimmtes Verfahren gebunden. Er kann auch mündlich oder konkludent sowie unabhängig von der Abgabe einer StErklärung gestellt werden (FG Ba.-Württ. v. 18.12.2003 – 2 K 411/01, EFG 2004, 655, rkr.). Allerdings muss konkludentes Verhalten erkennbar von dem Bewusstsein der mit der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung verbundenen weitreichenden Konsequenzen getragen sein (vgl. BFH v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398, zur Betriebsaufgabeerklärung bei Betriebsverpachtung; v. 1.7.2004 – IV R 10/03, BStBl. II 2004, 947, zur Entnahme einer Wohnung aus dem gewillkürten BV).

Für einen Veranlagungszeitraum nach dem Veranlagungszeitraum 1998 kann der Stpfl. beantragen, dass der Nutzungswert „ab diesem“ VZ nicht mehr besteuert wird. Die Abwahl erfolgt also auf den 31. Dezember eines VZ, während der Nutzungswert für das idR abweichende Wj. des Landwirts anzusetzen ist.

► *Im Falle der Vermietung* einer eigengenutzten Betriebsleiterwohnung oder einer Altenteilerwohnung kann die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung und die damit verbundene stfreie Entnahme nur noch für den letzten VZ erfolgen, für den ein Nutzungswert zu besteuern war (BFH v. 17.8.2006 – IV B 121/05, BFH/NV 2007, 23).

Rückwirkender Antrag: Die Nutzungswertbesteuerung kann nach dem Gesetzeswortlaut auch rückwirkend abgewählt werden. Der Antrag für den jeweiligen VZ kann grds. bis zur Bestandskraft des diesen VZ betreffenden EStBescheids gestellt werden und ist auch im Rahmen der Fehlersaldierung nach § 177 AO möglich (BFH v. 3.3.2011 – IV R 35/09, BFH/NV 2011, 2045). Nach dem für die rückwirkende Abwahl bestimmten Zeitpunkt hat weder eine Nutzungsänderung noch eine Veräußerung der Wohnung und des dazugehörigen Grund und Bodens einen Einfluss auf die StBefreiung (BFH v. 6.11.2003 – IV R 41/02, BStBl. II 2004, 419).

► *Ein rückwirkender Antrag ist auch dem Gesamtrechtsnachfolger* oder demjenigen möglich, der im Rahmen der unentgeltlichen Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3) die Wohnung übernommen hat (BMF v. 12.11.1986 – IV B 4 - S 2236 - 15/86, BStBl. I 1986, 528). Beim Übergang im Wege vorweggenommener Erbfolge ist der Antrag vom Übernehmer nur für einen VZ zu stellen, für den er bereits den Nutzungswert versteuern müsste, während der Rechtsvorgänger den Übernehmer auch noch mit einem rückwirkend nach der Übergabe gestellten Antrag binden kann (GIERE in FELSMANN, A 170 [4/2012]). Dagegen können die Erben den Antrag auch noch für den Erblasser stellen, so dass sie selbst vom Todestag an keinen Nutzungswert mehr versteuern müssen (KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 17 Rn. 87 [9/2012]).

► *Für den bilanzierenden Landwirt führt ein rückwirkend gestellter Antrag* zur Berichtigung und nicht zu einer Änderung einer bereits eingereichten Bilanz, so dass die Einschränkungen des § 4 Abs. 2 daher keine Anwendung finden. Der rückwirkende Antrag ermöglicht vielmehr eine Bilanzänderung hinsichtlich anderer wahlrechtsabhängiger Bilanzposten im entsprechenden Umfang.

► *Rechtsfolgen des Antrags* sind der Wegfall der Nutzungswertbesteuerung und der Übergang der Wohnung ins PV. Ein SA-Abzug mit der Wohnung zusammenhängender Aufwendungen ist nach Abs. 4 Satz 3 ausnahmsweise möglich (s. Anm. 127).

► *In der Gewinnermittlung* wird der Nutzungswert der Wohnung nicht mehr erfasst.

► *Aufgrund der steuerfreien Entnahme* mit Abwahl der Nutzungswertbesteuerung sind der Buchwert der Wohnung und der des dazugehörigen Grund und Bodens auszubuchen. Die Entnahme führt auch bei der Einnahmeüberschussrechnung zur Absetzung des Buchwerts des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens (§ 4 Abs. 3 Satz 4). Da die AfA-Vorschriften den Sofortabzug der AHK nicht mehr hindern (§ 4 Abs. 3 Satz 3), ist auch der Restbuchwert der Wohnung als BA abzusetzen. Ist für die Wohnung kein gesonderter Buchwert ausgewiesen (zB weil sie Teil eines Gebäudes mit mehreren Wohnungen ist oder weil der Wohn- und Wirtschaftsteil des Gebäudes bisher einheitlich abgeschrieben wur-

den), so muss der Buchwert der Wohnung und des dazugehörenden Grund und Bodens nach dem Verhältnis der Teilwerte des entnommenen und des verbleibenden Grundstücksteils ermittelt werden (BFH v. 1.12.1982 – I R 37/81, BStBl. II 1983, 130).

► *Ein Abzug wohnungsbedingter Aufwendungen als Betriebsausgaben* ist ab Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nicht mehr möglich. Bei einmaligen Aufwendungen ist im Interesse der Eindeutigkeit der Zuordnung die Durchführung der Maßnahme vor dem Stichtag des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung erforderlich und ausreichend. Daher sind einmalige Aufwendungen für noch vor dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung durchgeführte Erhaltungsmaßnahmen auch dann in vollem Umfang als BA abziehbar, wenn die Zahlung erst nach Ablauf der Nutzungswertbesteuerung erfolgt ist (BFH v. 13.2.2003 – IV R 12/01, BStBl. II 2003, 837; aA PAUS, DStZ 1999, 296: Aufteilung wegen gemischter Veranlassung). Die Aufteilung laufender Aufwendungen erfolgt zeitanteilig.

► *Die vor Abwahl begründeten wohnungsbedingten Verbindlichkeiten* bleiben grds. BV (BFH v. 13.2.2003 – IV R 12/01, BStBl. II 2003, 837; aA BMF v. 12.11.1986 – IV B 4 - S 2236 - 15/86, BStBl. I 1986, 528). Eine Ausnahme gilt aber für kreditfinanzierte AHK auf ein betriebliches WG, das später entnommen wird (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817); in diesem Fall sind die Schuldzinsen nach Abwahl nicht mehr als BA abziehbar; ein als RAP ausgewiesenes Disagio ist mit seinem Buchwert zu Lasten des Gewinns auszubuchen (s. FG Hamb. v. 29.6.1988 – I 445/86, EFG 1989, 224, rkr.), während ein bei Einnahmeüberschussrechnung oder Durchschnittssatzgewinnermittlung als BA abgezogenes Damnum bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung den Gewinn nicht beeinflusst.

III. Weitere Rechtsfolgen bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Sätze 3 bis 5)

127

Überleitung steuerlicher Vergünstigungen in den Sonderausgaben-Bereich: Abs. 4 Satz 3 sieht die Überleitung stl. Vergünstigungen in den SA-Bereich durch die entsprechende Anwendbarkeit des § 52 Abs. 21 Sätze 4 und 6 idF der Bek. v. 16.4.1997 (BGBl. I 1997, 821) vor (sog. kleine Übergangsregelung). Dort war bestimmt, dass die erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge wie SA bis einschließlich des VZ abgezogen werden konnten, für den der Stpfl. die erhöhten Absetzungen letztmals hätte in Anspruch nehmen können, wäre die Nutzungswertbesteuerung fortgeführt worden. Sofern dem Stpfl. für Wohnungen vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung erhöhte Absetzungen zustanden, bleiben ihm diese StVergünstigungen somit auch nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung und Überführung der Wohnung in das PV für die noch nicht abgelaufenen Begünstigungszeiträume erhalten.

Zur Überleitung der Abzugsbeträge vom Wirtschaftsjahr auf den Veranlagungszeitraum bei Anwendung der sog. kleinen Übergangsregelung s. GIERE in FELSMANN, A 172h (4/2003); KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 17 Rn. 126 ff. (9/2012).

Entnahmefiktion: Abs. 4 Satz 4 normiert eine Entnahmefiktion. Danach gelten die Wohnung des Stpfl. und die Altenteilerwohnung sowie der dazugehörende Grund und Boden zu dem Zeitpunkt als entnommen, bis zu dem letztmals ein Nutzungswert anzusetzen ist.

- *Folge der Entnahmefiktion* ist, dass die Wohnung samt dazugehörendem Grund und Boden nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung zwingend dem (notwendigen) PV zuzuordnen ist; sie kann auch nicht weiter als gewillkürtes BV behandelt oder wieder in das BV eingelegt werden, solange sie eigenen Wohnzwecken oder Wohnzwecken eines Altenteilers dient oder unentgeltlich überlassen wird (BMF v. 12.11.1986 – IV B 4 - S 2236 - 15/86, BStBl. I 1986, 528). Wird der Antrag auf Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nicht vom Eigentümer, sondern von einem Nutzungsberechtigten gestellt (zB dem Pächter, Nießbraucher oder aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags oder nach § 14 HöfeO Nutzungsberechtigten), so hat die Abwahl keinen Einfluss auf die Zugehörigkeit der Wohnung zum BV des Eigentümers (BFH v. 13.12.2007 – IV R 29/05, BFH/NV 2008, 1131). Die Wohnung wird allerdings beim Nutzungsberechtigten entnommen, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer ist oder wenn er sie auf fremdem Grund und Boden errichtet hatte und seine Aufwendungen aktivieren musste. Der dem Grundstückseigentümer zuzurechnende Grund und Boden bleibt in solchem Fall aber BV, solange er die Betriebsaufgabe nicht erklärt hat.
- *Die Entnahmefiktion* bezieht sich auf die Wohnung des Stpfl., die Altenteilerwohnung sowie den dazugehörenden Grund und Boden.
- ▷ *Zur Wohnung gehören* alle Räume, die mit ihr in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Dazu können auch einzelne Räume außerhalb des Wohnungsabschlusses oder selbst außerhalb des Gebäudes gehören (Bodenräume, Waschküchen, Keller-, Trocken- und Abstellräume, Schuppen zur Lagerung privater Vorräte oder Aufbewahrung von Gartengeräten, Garagen, Balkone, Loggien, Dach- oder Wintergärten, Schwimmbäder). Räume, die nahezu ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt werden, bleiben im BV. Maßgebend sind nicht die Nutzungsverhältnisse am 31.12.1986, sondern im Zeitpunkt der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung.
- ▷ *Gemischt genutzte Räume* einer Wohnung sind dem betrieblichen oder privaten Bereich zuzuordnen. Solche Räume bleiben BV, wenn sie nahezu ausschließlich (mind. 90 %) betrieblichen Zwecken dienen. Bei privater Nutzung zu mehr als 90 % ist der Raum samt dazugehörendem Grund und Boden in vollem Umfang zu entnehmen. Im Übrigen können Räume nur anteilig stfrei entnommen werden. Ein geeigneter Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Nutzflächen (BFH v. 22.4.1998 – IV B 42/97, BFH/NV 1998, 1214). Die Aufteilung von Versorgungs- und Entsorgungsanlagen (zB Güllegrube, Sickergrube, Heizkessel und Brenner, Pumpvorrichtungen, Brunnen, Stromzähler und Wasseruhr), die sowohl dem Wohn- als auch dem Wirtschaftsteil dienen, kann nach dem Maßstab der mengenmäßigen Ver- oder Entsorgung erfolgen (KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 17 Rn. 153 [9/2012]).
- ▷ *Der zur Wohnung dazugehörige Grund und Boden* ist zwar nicht auf die bebaute Fläche beschränkt, andererseits besteht aber auch kein Wahlrecht des Stpfl., den Umfang selbst zu bestimmen. Maßgeblich ist der Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit der begünstigten Wohnung, der sich nach der tatsächlichen Nutzung sowie den tatsächlichen in der Gegend üblichen Verhältnissen im Entnahmezeitpunkt richtet. Die Gegendüblichkeit ist dabei der der Steuergerechtigkeit dienende Vergleichsmaßstab, weil der Stpfl. anderenfalls den Umfang des dazugehörenden Grund und Bodens weitgehend selbst bestimmen könnte (WITTMER, DStR 2009, 414 [416]). Auf eine zukünftige andere Zweckbestimmung nach dem genannten Zeitpunkt kommt es nicht an (BFH v. 24.4.2008 – IV R 30/05, BStBl. II 2008, 707, unter Änderung seiner

gegenteiligen Rspr. in BFH v. 24.10.1996 – IV R 43/95, BStBl. II 1997, 50). Die FinVerw. zieht eine Nichtbeanstandungsgrenze bei einem Hausgarten von bis zu 1000 qm, der somit ohne Probleme allein dem Wohnteil zugeordnet werden kann (BMF v. 4.6.1997 – IV B 9 - S 2135 - 7/97, BStBl. I 1997, 630; OFD NRW v. 16.12.2015, EStG-Kartei NW §§ 13, 13a EStG Fach 1 Nr. 800, Tz. 2.3.1.2). Eine Begrenzung der stfreien Entnahme auf eine Gartenfläche von 1000 qm folgt daraus hingegen nicht (BFH v. 24.2.2005 – IV R 39/03, BFH/NV 2005, 1273; PRÜTZENREUTER, jurisPR-SteuerR 29/2008 Anm. 4). Bleiben einzelne Räume einer Wohnung BV, so gilt dies auch für den entsprechenden Anteil des Grund und Bodens. Aufteilungsmaßstab für gemischt genutzte Flächen ist idR das Verhältnis der Nutzflächen. Der Übergang zur Privatgutlösung führt nicht zu einer stpfl. Entnahme der Teile des Grund und Bodens, die der Stpfl. unzutreffend als zur Wohnung dazugehörenden Grund und Boden in die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung einbezogen hat. Diese Flächen bleiben bis zu ihrer Veräußerung oder Entnahme land- und forstw. BV (BFH v. 20.11.2003 – IV R 21/03, BStBl. II 2004, 272; BMF v. 2.4.2004 – IV C 2 - S 2135 - 2/04, BStBl. I 2004, 442).

► *Der Zeitpunkt der Entnahme* ist der Tag, an dem der Nutzungswert „letztmals angesetzt wird“. Diesen Zeitpunkt bestimmt der Stpfl., der die Nutzungswertbesteuerung rückwirkend zum Ende eines VZ abwählen kann (s. Anm. 126). Deshalb entfällt die Nutzungswertbesteuerung grds. immer zum 1. Januar eines Kj. Ausnahmsweise kann der Zeitpunkt auch im Laufe eines Kj. liegen, wenn im VZ, für den der Antrag gestellt wurde, die Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung erst einsetzte oder dem Stpfl. der Nutzungswert erstmals zugechnet wurde.

► *Die Entnahmefiktion gilt als Anschaffung i.Sd. § 23* (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 2), so dass der Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme als AK anzusetzen ist. Für Entnahmen vor dem 1.1.1999 gilt dies nicht (BFH v. 18.10.2006 – IX R 5/06, BStBl. II 2007, 179; BMF v. 7.2.2007 – IV C 3 - S 2256 - 11/07, BStBl. I 2007, 262). Da Wohnungen, die der Stpfl. nach der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt, von der Besteuerung nach § 23 ausgenommen sind (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3), ist die Anschaffungsfiktion des § 23 Abs. 1 Satz 2 nur auf fremdvermietete Wohnungen anzuwenden.

Steuerbefreiung des Entnahmegewinns: Nach Abs. 4 Satz 5 bleibt der Entnahmegewinn außer Ansatz. Der Entnahmewert ist der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4). Ansonsten hätte der Gesetzgeber eine Überführung zum Buchwert vorgesehen (s. etwa § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4). Der Entnahmegewinn entsteht also zunächst, bleibt aber stfrei und ist auch bei Ermittlung des Gewerbeertrags nicht zu berücksichtigen (BFH v. 23.11.2000 – IV R 83/99, StuB 2001, 411). Zweck der StBefreiung ist die Vermeidung der Folgen einer Zwangsentnahme in den Fällen der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses. Wird die in das PV überführte Wohnung zur Erzielung von Einkünften genutzt, ist Bemessungsgrundlage für die AfA jedoch nicht der Teilwert. In diesen Fällen ist die bisherige Bemessungsgrundlage und das vor der Entnahme noch vorhandene AfA-Volumen maßgebend (BFH v. 20.10.2005 – X R 53/04, BStBl. II 2005, 698; v. 21.2.2008 – IX B 233/07, BFH/NV 2008, 952).

Berücksichtigung eines Entnahmeverlusts: Ein Entnahmeverlust ist hingegen zu berücksichtigen (BMF v. 12.11.1986 – IV B 4 - S 2236 - 15/86, BStBl. I 1986, 528), soweit nicht die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 greift (s. § 55 Anm. 110 ff.).

Entnahmen und Einlagen nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung können sich aufgrund späterer Nutzungsänderungen oder Baumaßnahmen ergeben, nach denen weitere bisher betrieblich genutzte oder neu entstandene Räume der Wohnung oder früher zur Wohnung gehörende Räume dem BV zuzurechnen sind. Eine Einlage nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung ist nur erforderlich, wenn der Wert der eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteile nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20 500 € beträgt (§ 8 EStDV). Weitere Entnahmen sind dann nicht mehr von der StBefreiung des Satzes 5 erfasst, weil das Wahlrecht für die jeweilige Wohnung verbraucht ist (glA GIERE in FELSMANN, A 1721 [4/2013]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 17 Rn. 138 [9/2012]; umfassend zur Wiedereinlage der Wohnung nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung KANZLER, FR 2005, 1179).

Der Einlagewert nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung ist grds. der Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5; bei Wiedereinlage innerhalb von drei Jahren nach Entnahme höchstens der Entnahmewert, gekürzt um die Gebäude-AfA, die auf den Zeitraum zwischen der Entnahme und der Einlage entfallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Sätze 2 und 3). Eine Einlage mit dem ursprünglichen, uU noch um AfA gekürzten Buchwert, kommt nicht in Betracht, weil dadurch die stfreie „Entnahme“ wieder rückgängig gemacht würde.

IV. Begünstigung weiterer Gewinnrealisierungstatbestände (Abs. 4 Satz 6)

128 1. Entnahme oder Veräußerung vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Satz 6 Nr. 1)

Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1 bestimmt, dass der Entnahme- oder Veräußerungsgewinn auch dann außer Ansatz bleibt, wenn die Wohnung und der dazugehörende Grund und Boden entnommen oder veräußert werden, bevor sie nach Abs. 4 Satz 4 als entnommen gelten.

Die Bedeutung der Regelung liegt darin, die Entnahme oder Veräußerung der Wohnung ebenso zu privilegieren wie die Überführung der Wohnung ins PV im Wege der Entnahmefiktion des Satzes 4. Angesichts des eigentlichen Zwecks der StBefreiung, die Folgen einer Zwangsentnahme in den Fällen der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses zu vermeiden, ist die Gleichstellung mit einer Veräußerung der Wohnung aus dem BV kaum nachvollziehbar – zumal die einer (gem. Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1 begünstigten) Entnahme nachfolgende Veräußerung der Wohnung grds. unter § 23 fällt (s. Anm. 127).

Tatbestandsvoraussetzungen sind über die Bezugnahme auf Satz 4 und damit mittelbar auf die Sätze 1 und 2 die Entnahme oder Veräußerung der Wohnung und des dazugehörenden Grund und Bodens, für die im VZ 1986 und im Zeitpunkt der Entnahme oder Veräußerung ein Nutzungswert anzusetzen war. Aus der Bezugnahme über Satz 4 auf Satz 2 folgt, dass nur solche Wohnungen begünstigt sind, die auch die Voraussetzungen des Satzes 2 für die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung erfüllt hätten. Aus der dafür erforderlichen Nutzung zu Wohnzwecken folgt, dass der Gewinn aus der Entnahme oder Veräußerung einer zum BV gehörenden und im Jahre 1986 selbst genutzten denkmalgeschützten Wohnung nicht nach Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1 stbefreit ist, wenn die Wohnung im Zeitpunkt der Entnahme oder Veräußerung vermietet war (s. auch BFH v.

9.5.2000 – VIII R 2/99, BStBl. II 2001, 275). Für die Entnahmehandlung, deren eindeutige Erklärung und Dokumentation, gelten die allgemeinen Grundsätze. Insbesondere können sie nicht zurückbezogen werden (BFH v. 12.9.2002 – IV R 66/00, BStBl. II 2002, 815).

Das Verhältnis von Abwahl der Nutzungswertbesteuerung, Entnahme und Veräußerung der Wohnung stellt sich wie folgt dar: Solange der Nutzungswert besteuert wird, ist eine Entnahme ausgeschlossen und nur die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung nach Satz 2 zulässig. Eine Entnahme kommt daher nur bei einer Nutzungsänderung (zB dem Übergang zur Fremdvermietung) in Betracht. Die Veräußerung geht einer hinsichtlich der Gewinnrealisierung nur gleichgestellten Entnahme vor (BFH v. 12.9.2002 – IV R 66/00, BStBl. II 2002, 815). Ein Wahlrecht, anstelle der Veräußerung von einer Entnahme auszugehen, besteht nicht. Da die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung nach Satz 2 auch rückwirkend erklärt werden kann (s. Anm. 126), lässt sich die Rechtsfolge der stfreien Entnahme aus dem BV auch in den VZ vor der eigentlichen Entnahme oder Veräußerung verlegen, in dem ein Nutzungswert anzusetzen war. Allerdings wird die der Abwahl nachfolgende Veräußerung des Grundstücks im PV möglicherweise von § 23 erfasst, wenn die Wohnung danach nicht zu eigenen Wohnzwecken des Stpfl. genutzt wird und deshalb die Ausnahmeregelung des § 23 Abs. 1 Satz 3 nicht eingreift (s. Anm. 127). Die StBefreiung nach Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1 unmittelbar aus dem BV unterliegt dagegen keiner Haltefrist vor der Veräußerung der Wohnung. Es genügt daher, dass für die Wohnung im VZ 1986 und kurz vor der Veräußerung ein Nutzungswert anzusetzen war, während der Ausnahmetatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 3 zumindest die Selbstnutzung im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren voraussetzt. Es gibt uE für diese gleichheitswidrige Bevorzugung betrieblicher Veräußerungen keine sachlichen Rechtfertigungsgründe.

Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1 ist die StBefreiung des auf die Wohnung und den dazugehörenden Grund und Boden entfallenden Entnahme- oder Veräußerungsgewinns. „Ebenfalls“ bleibt der Gewinn „außer Ansatz“, weil sich die Rechtsfolge auf Satz 5 bezieht. Entnahme- und Veräußerungsverluste bleiben ebenso wie nach Satz 5 abziehbar, soweit nicht die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 greift (s. § 55 Anm. 110 ff.).

Anwendungsfälle des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1 sind zB die vollentgeltliche Veräußerung der Wohnung bzw. des Wohnhauses; die Entnahme durch unentgeltliche Übertragung der Wohnung oder des Wohngebäudes auf eine Person, die nicht Mitunternehmer des Betriebs ist; Zwangsentnahmen wegen Nutzungsänderung, zB wenn die bisher vom Betriebsinhaber, einem Altenteiler oder einer anderen Person unentgeltlich ohne gesicherte Rechtsposition genutzte Wohnung einem Angehörigen, der nicht Altenteiler ist, mit gesicherter Rechtsposition unentgeltlich überlassen wird; Veräußerung des ganzen Betriebs einschließlich der Wohnung; Veräußerung oder Entnahme der Wohnung im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe; Veräußerung oder Entnahme der Wohnung bei teilentgeltlichem Verkauf, denn eine teilentgeltliche Veräußerung der Wohnung an den Hofübernehmer ist auch im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Hofübergabe iSd. § 6 Abs. 3 möglich (BFH v. 18.3.1980 – VIII R 148/78, BStBl. II 1981, 794).

129 2. Entnahme einer vermieteten Wohnung für den Eigenbedarf (Abs. 4 Satz 6 Nr. 2)

Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 Nr. 2 iVm. Satz 6 Halbs. 2 bestimmt, dass der Entnahmegewinn auch dann außer Ansatz bleibt, sofern eine vor dem 1.1.1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers entnommen wird, soweit nicht Wohnungen vorhanden sind, die Wohnzwecken des Eigentümers des Betriebs oder Wohnzwecken eines Altenteilers dienen und die unter Satz 4 oder unter Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1 fallen.

Die Bedeutung der Regelung liegt darin, die Begünstigungen der Sätze 4 und 6 Halbs. 1 Nr. 1 auf solche Wohnungen zu erweitern, für die mangels Nutzungswertbesteuerung im VZ 1986 kein Wahlrecht bestand, die Nutzungswertbesteuerung nach dem Stichtag des 31.12.1986 fortzusetzen. Sind solche unter die Übergangs- und Fortführungsregelungen (§ 52 Abs. 15 aF und Abs. 4 Sätze 4 und 6 Nr. 1) fallenden Wohnungen vorhanden, entfällt die Notwendigkeit der Erweiterungsregelung (s. Satz 6 Halbs. 2). Mit der StBefreiung soll danach der Wohnbedarf nach Ablauf der Nutzungswertbesteuerung auch in den Fällen begünstigt werden, in denen nach den Stichtagen des 31.12.1986 und 1998 für den Betriebsinhaber oder für einen, aber auch für mehrere Altenteiler neuer Wohnbedarf entsteht (BFH v. 11.12.2003 – IV R 7/02, BStBl. II 2004, 277, zu § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 aF unter Hinweis auf BMF v. 12.11.1986 – IV B 4 - S 2236 - 15/86, BStBl. I 1986, 528). Die Entnahme dieser Wohnung für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers ist stets eine Zwangsentnahme aufgrund der Nutzungsänderung, die die Wohnung und den dazugehörigen Grund und Boden zu einem WG des notwendigen PV macht. Die Folgen dieser Zwangsentnahme, die Versteuerung der stillen Reserven, soll vermieden werden.

Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 Nr. 2 ist die Entnahme der vor dem 1.1.1987 fremdvermieteten Wohnung und des dazugehörigen Grund und Bodens für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers.

► *Eine vor dem 1.1.1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung* ist eine Wohnung, die entweder an ArbN des Betriebs oder einem fremden Dritten entgeltlich überlassen war und die deshalb zum notwendigen oder zum gewillkürten BV gehörte, für die aber im VZ 1986 kein Nutzungswert anzusetzen war, so dass sie weder unter die Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF fiel noch als selbst genutzte Wohnung aus Gründen des Denkmalschutzes weiter im BV verbleiben konnte. Die Formulierung „eine“ Wohnung ist nicht als Zahlwort, sondern als unbestimmter Artikel zu verstehen, so dass auch mehrere fremdvermietete Wohnungen begünstigt sein können, wenn nur so der Wohnbedarf zu befriedigen ist (BFH v. 11.12.2003 – IV R 7/02, BStBl. II 2004, 277; H 13.5 EStH 2015).

► *Entgeltlich einem Dritten zur Nutzung überlassen* war die Wohnung, wenn sie aufgrund eines Miet-, Nießbrauchs-, Arbeits- oder Pachtvertrags, nicht aber aufgrund eines (unentgeltlichen) Wirtschaftsüberlassungsvertrags genutzt wurde. Auch die teilentgeltliche, sogar unter 50 % der ortsüblichen Miete (§ 21 Abs. 2 idF des StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131: 66 %) betragende Wohnungsüberlassung ist ausreichend (BMF v. 10.11.1987 – IV B 4 - S 2236-27/87, StEK § 13 EStG Nr. 510), sofern das Teilentgelt nicht unter 10 %

der Marktmiete betrug (glA GIERE in FELSMANN, A 173d [4/2013]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 17 Rn. 190 [9/2012]).

► *Für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers* muss die Entnahme erfolgen. Nicht erforderlich ist, dass die Person, die die Wohnung nutzt, bereits im VZ 1986 Betriebsinhaber oder Altenteiler war; es reicht aus, wenn sie es im Zeitpunkt der Entnahme zB aufgrund einer Hofübergabe oder Beteiligung als Mitunternehmer geworden ist.

► *Das Entnahmeprivileg erfordert eine auf Dauer angelegte private Nutzung* durch den Betriebsinhaber oder den Altenteiler, denn eine nur kurzzeitige Nutzung durch den Altenteiler oder den Betriebsinhaber ist nicht geeignet, den betrieblichen Zusammenhang des WG zu lösen und endgültig notwendiges PV zu begründen (BFH v. 1.7.2004 – IV R 10/03, BStBl. II 2004, 947; H 13.5 EStH 2015).

► *Die Wohnung muss spätestens bei Aufnahme der Selbstnutzung Baudenkmal sein* (FG Ba.-Württ. v. 15.5.2012 – 8 K 1936/09, EFG 2012, 1545, rkr.); nach aA ist das Entnahmeprivileg für früher fremdvermietete Wohnungen nicht auf denkmalgeschützte Wohnungen beschränkt (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 249). Dem Wortlaut nach ist dies zwar eine mögliche Auslegung; wie alle Regelungen des Abs. 4 steht Satz 6 Nr. 2 jedoch ersichtlich im Zusammenhang mit Abs. 2 Nr. 2, der die Fortführung der Nutzungswertbesteuerung nur für denkmalgeschützte Wohnungen vorsieht und die Zwangsentnahme für eben diese Wohnungen begünstigt, die im VZ der Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung als gewillkürtes BV nicht der Nutzungswertbesteuerung unterlagen. Dementsprechend sollten die Regelungen des § 52 Abs. 15 aF auch nur „wegen ihres Dauerregelungsinhalts in die Stammvorschrift übernommen werden“ (BTDrucks. 14/443, 26 f.: „redaktionelle Änderung“).

Objektbeschränkung: Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 normiert eine Objektbeschränkung für die Begünstigung nach Satz 6 Halbs. 1 Nr. 2. Das Entnahmeprivileg entfällt, wenn andere Wohnungen für den Betriebsinhaber oder Altenteiler vorhanden sind, die der Nutzungswertbesteuerung unterlegen haben und die deshalb unter das Wahlrecht nach Satz 4 oder das Entnahmeprivileg des Satzes 6 Halbs. 1 Nr. 1 fallen.

Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 Nr. 2 iVm. Satz 6 Halbs. 2 ist die StFreiheit des auf die Wohnung und den dazugehörenden Grund und Boden entfallenden Entnahmegewinns. Nach dem Wortlaut bleibt zwar „der Entnahme- und Veräußerungsgewinn ebenfalls außer Ansatz“. Die StBefreiung des Veräußerungsgewinns bezieht sich aber nur auf Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1.

Einstweilen frei.

130–134

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Entnahmeprivileg zum Bau selbst genutzter Wohnungen

I. Bedeutung des Entnahmeprivilegs in Abs. 5

135

Gemäß Abs. 5 Halbs. 1 bleiben Entnahmegewinne stfrei, die sich daraus ergeben, dass auf dem Grund und Boden die Wohnung des Stpfl. oder eine Altenteilerwohnung errichtet wird.

Gemäß Abs. 5 Halbs. 2 kann der Stpfl. die Regelung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und für eine Altenteilerwohnung in Anspruch nehmen (Objektbegrenzung).

Rechtsentwicklung: Das Entnahmeprivileg wurde durch StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) in die Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 eingefügt und durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) auf die beiden anderen betrieblichen Einkunftsarten ausgedehnt (§§ 15 Abs. 1 Satz 3, 18 Abs. 4 Satz 1).

Die Bedeutung des Entnahmeprivilegs liegt in einer unbefristeten sachliche StBefreiung für Grundstücke des BV, um Härten zu mildern, die sich aus der nach Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung gebotenen Zwangsentnahme von bisher zum BV gehörenden Baugrundstücken ergaben (BFH v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53, unter Hinweis auf HILLER, Inf. 1988, 516, und FELSMANN, Inf. 1988, 558 [561]). Zweck der ursprünglich in § 52 Abs. 15 Satz 10 aF getroffenen Regelung sollte nach der Vorstellung des Gesetzgebers zudem die Weiterentwicklung der Agrarstruktur sein, zB durch Aussiedlung von Höfen aus einer engen Dorflage heraus (Stellungnahme des FinAussch., BTDrucks. 11/2536, 87).

Die Verfassungsmäßigkeit der Regelung unterliegt Bedenken (s. Anm. 3).

Der sachliche und persönliche Geltungsbereich umfasst alle betrieblichen Einkunftsarten (§ 15 Abs. 1 Satz 3 und § 18 Abs. 4 Satz 1) und unbeschränkt sowie beschränkt estpfl. Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende oder selbständig Tätige. Die StBefreiung findet auch im Beitrittsgebiet Anwendung (R 13.5 Abs. 4 Satz 2 EStR 2015).

► *Das Entnahmeprivileg gilt für Mitunternehmer mit folgenden Maßgaben:* Sie sind Stpfl. iSd. Abs. 5. Für den Grund und Boden im SonderBV gilt das Entnahmeprivileg daher, sofern der betreffende Mitunternehmer die Wohnung selbst errichtet und bewohnt bzw. im Falle einer Altenteilerwohnung die Altenteilsverpflichtung zu erfüllen hat. Gestattet er hingegen einem anderen Mitunternehmer die Bebauung auf dem Grundstück seines SonderBV oder überlässt er diesem oder dem ausschließlich Mitgesellschaftern gegenüber berechtigten Altenteiler eine von ihm errichtete Wohnung, so führt dies zu einer stpfl. Entnahme. Bei anteiligen Altenteilsverpflichtungen besteht auch nur anteilige StFreiheit (BFH v. 25.4.2003 – IV B 211/01, BFH/NV 2003, 1407; MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 251). Für die Entnahme von Grund und Boden aus dem Gesamthandsvermögen soll Abs. 5 hingegen nach zT vertretener Auffassung generell nicht anwendbar sein, da eine Wohnnutzung durch die Gesellschaft als solche nicht in Betracht komme und Altenteilsverpflichtungen stets persönliche Versorgungsaufgaben seien, die allenfalls von den Gesellschaftern persönlich geschuldet würden (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 251a; GIERE in FELSMANN, A 178a [9/2008]; STEPHAN, DB 1990, 911; aA KANZLER, FR 1988, 593 [599]; ausdrücklich offengelassen in BFH v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53). Vor dem Hintergrund des Förderzwecks und auch aus Billigkeitsgründen überzeugt diese Benachteiligung von Mitunternehmern nicht. Deutlich wird dies insbes. im Falle der Wohnnutzung durch alle Gesellschafter oder der Verpflichtung aller Gesellschafter zur Altenteilsgewährung, insbes. also bei einer FamilienPersGes., die ein Grundstück des Gesamthandsvermögens zu Wohnzwecken aller Gesellschafter bebaut oder im Falle von Landwirtschegatten in Gütergemeinschaft, die eine Wohnung auf einem zu ihrem Gesamtgut gehörenden Grundstück errichten und sie gemeinsam nutzen. StFreiheit des Entnahmegewinns nach Abs. 5 muss hier möglich sein, wobei dann auch für alle Gesellschafter Objekt-

verbrauch eintritt. Es reicht für die StFreiheit aus, dass sämtliche Gesellschafter die Voraussetzungen der Eigennutzung bzw. Nutzung als Altenteilerwohnung erfüllen, denn auch zum Gesamthandsvermögen gehörende Grundstücke sind ihnen nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen. Stpfl. iSd. Abs. 5 ist der einzelne Mitunternehmer; eine davon abweichende Auffassung bedarf einer ausdrücklichen Regelung, wie sie zB in § 6b Abs. 10 EStG 1999 (aF) vorgesehen war. Sofern nicht sämtliche Gesellschafter die Voraussetzungen der Eigennutzung bzw. Nutzung als Altenteilerwohnung erfüllen, ist der Gewinn aus der Bodenentnahme nur insoweit stbefreit, als er den Beteiligten, die die Wohnung zu eigenen oder zu Wohnzwecken für Altenteiler nutzen, zuzurechnen ist. Für die anderen Gesellschafter entsteht eine stpfl. Entnahme; sie unterliegen aber auch nicht dem Objektverbrauch (aA GIÈRE in FELSMANN, A 178a [9/2008]; CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 287 [1/2015], die von StBefreiung im vollen Umfang ausgehen). Erwirbt der nutzende Gesellschafter das Grundstück nach der Bebauung von der Gesellschaft, so entsteht kein stbefreiter Entnahme-, sondern ein stpfl. Veräußerungsgewinn (BFH v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53).

► *Sofern der Grund und Boden zur Vorbereitung einer steuerfreien Entnahme unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen oder einem SonderBV in das SonderBV des bauwilligen Mitunternehmers übertragen wird, geschieht dies nur dann zum Buchwert, wenn für die Entnahme eine Sperrfrist von drei Jahren ab Abgabe der Gewinnfeststellungserklärung beachtet wird (§ 6 Abs. 5 Sätze 3 und 4). Ehegatten müssten Vorbehaltsgut bilden.*

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5

1. Entnahme durch Errichtung einer Wohnung (Abs. 5 Halbs. 1)

136

Nur Entnahme von Grund und Boden begünstigt: Die StBefreiung betrifft nur die Entnahme des Grund und Bodens, die durch eine Bebauung mit dem selbst genutzten Wohnhaus des Stpfl. oder einem Altenteilerhaus bewirkt wird. Begünstigt sind damit nur Zwangsentnahmen durch eine Wohnbebauung, durch die der Grund und Boden zu notwendigem PV wird. Begünstigt sind damit weder Entnahmen infolge von Nutzungsänderungen bereits bebauter Flächen oder durch Baumaßnahmen noch Veräußerungen des Grund und Boden (BFH v. 18.11.1986 – VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261; v. 21.9.1995 – IV R 50/93, BFH/NV 1996, 460; v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53).

Keine Mindestzugehörigkeit zum Anlagevermögen: Eine Mindestzugehörigkeit zum AV wird nicht gefordert. Der Grund und Boden kann also kurz vor der Bebauung erworben worden sein, um zunächst eine Rücklage (zB nach § 6b oder R 6.6 EStR 2015) darauf zu übertragen und ihn anschließend mit der Folge einer stfreien Entnahme zu Wohnzwecken zu bebauen.

Entnahme zur Wohnbebauung: Nur die Errichtung einer Wohnung ist begünstigt. Es muss daher eine neue Wohnung entstehen. Dafür ist der bewertungsrechtl. Wohnungsbegriff maßgebend (zum Wohnungsbegriff s. Anm. 127). Der Aus- oder Umbau und die Erweiterung einer bestehenden Wohnung fallen nicht unter das Entnahmeprivileg, sofern dadurch keine neue Wohnung entsteht; führen diese Maßnahmen zu einer Entnahme zugehörigen Grund und Bodens, so ist diese stpfl. Entnahme durch Aufstockung eines Gebäudes eine neue Wohnung, so ist der anteilige Grund und Boden zu entnehmen (BFH v.

24.11.1982 – I R 51/82, BStBl. II 1983, 365) und der darauf entfallende Entnahmegewinn nach Abs. 5 stfrei.

Nur Eigentümer- oder Altenteilerwohnung begünstigt: Nur die Errichtung der Wohnung des Stpfl. oder einer Altenteilerwohnung fällt unter das Entnahmeprivileg, so dass der Bau durch einen Nutzungsberechtigten (Pächter, Berechtigter aus Wirtschaftsüberlassungsvertrag, Erbbau- oder Nießbrauchsberechtigter) nicht begünstigt ist. Liegt der Bebauung durch einen Angehörigen ein unentgeltliches Nutzungsrecht zugrunde, so führt dies zu einer stpfl. Entnahme beim Eigentümer, während die Bebauung aufgrund eines entgeltlichen Nutzungsrechts grds. nicht zu einer Entnahme führt.

BFH v. 18.11.1986 – III R 301/83, BStBl. II 1987, 261, betr. Bebauung durch Pächter; v. 26.11.1987 – IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490, betr. Erbbaurecht für die Tochter; v. 10.4.1990 – VIII R 133/86, BStBl. II 1990, 961, betr. Erbbaurecht zugunsten eines Gesellschafters. Geht das Grundstück später auf den Nutzungsberechtigten (zB den Hof-erben) über, so führt dies zu einer stpfl. Entnahme der selbst genutzten Wohnung im Zeitpunkt der (Betriebs-)Übertragung; Abs. 5 ist nicht anwendbar, weil die Entnahme nicht durch die Bebauung, sondern durch den Eigentumsübergang des Grundstücks veranlasst war (MÄRKLE/HILLER, 11. Aufl. 2014, Rn. 250e).

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken oder als Altenteilerwohnung: Die Wohnung muss tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken oder als Altenteilerwohnung nach ihrer Fertigstellung genutzt werden, dh., der Stpfl. und Eigentümer des bebauten Grund und Bodens oder die Altenteiler müssen selbst darin wohnen (BFH v. 13.10.2005 – IV R 33/04, BStBl. II 2006, 68; H 13.5 EStH 2015). Bewohnen Eigentümer und Altenteiler gemeinsam eine Wohnung, dann handelt es sich nicht um eine Altenteilerwohnung, sondern um die selbst genutzte Wohnung des Stpfl.; für die Altenteilerwohnung ist daher kein Objektverbrauch eingetreten. Die unentgeltliche Überlassung einiger Räume der Wohnung an Altenteiler oder andere Angehörige des Stpfl. ist unschädlich. Wohnen Angehörige des Stpfl. mit in der Altenteilerwohnung, dann ist diese insgesamt eine Altenteilerwohnung (s. BFH v. 28.7.1983 – IV R 174/80, BStBl. II 1984, 97).

Zeitpunkt der Entnahme: Der Zeitpunkt, zu dem die Entnahme eines Grundstücks, welches mit einem privat genutzten Wohnhaus bebaut wird, stattgefunden hat, hängt maßgeblich von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ab. Entscheidend ist, wann nach außen erkennbar feststeht, dass das Gebäude auf Dauer außerbetrieblich genutzt werden soll. Der früheste Zeitpunkt ist regelmäßig der Baubeginn, der späteste die Aufnahme der Eigennutzung. Schon die bloße Möglichkeit eines Verbleibs im gewillkürten BV, etwa durch Fremdvermietung, steht einer Entnahme entgegen (BFH v. 14.2.2008 – IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156, mwN).

Der Umfang der Entnahme erfasst den gesamten durch die Errichtung der Wohnung entnommenen Grund und Boden und nicht etwa nur den unmittelbar bebauten. Zwar wird anders als in Abs. 4 Satz 4 der Begriff des „dazugehörenden“ Grund und Bodens weder ausdrücklich verwendet noch darauf verwiesen. Der mit den StBefreiungen des Abs. 4 gleichgerichtete Normzweck gebietet aber die Auslegung, dass der zur Wohnung dazugehörige Grund und Boden durch die Bebauung entnommen wird; zum Umfang des dazugehörenden Grund und Bodens s. Anm. 127. Begünstigt ist nur die durch die Bebauung veranlasste Entnahme. Spätere Bodenentnahmen aufgrund von Nutzungsänderungen sind dagegen stpfl.

Rechtsfolge des Abs. 5 ist die Steuerfreiheit des Gewinns aus der Entnahme des bebauten Grundstücks, ohne dass es eines Antrags bedarf. Ein Entnahme-

verlust ist ebenso wie bei den anderen Tatbeständen des Abs. 4 zu berücksichtigen, soweit nicht die Verlostauschlussklausel des § 55 Abs. 6 greift (s. § 55 Anm. 110 ff.).

2. Objektbegrenzung (Abs. 5 Halbs. 2)

137

Nach Abs. 5 Halbs. 2 kann der Stpfl. die StVergünstigung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und für eine Altenteilerwohnung in Anspruch nehmen.

Die Steuerbefreiung ist personenbezogen, so dass die Übertragung einer nichtgenutzten Begünstigung unzulässig ist. Deshalb ist der Gewinn aus der Entnahme des Grund und Bodens für eine zweite Altenteilerwohnung auch dann stpfl., wenn der Stpfl. auf die Entnahme eines Baugrundstücks zu eigenen Wohnzwecken verzichtet und umgekehrt. Aus der dem eindeutigen Wortlaut zu entnehmenden Personenbezogenheit des Entnahmeprivilegs folgt weiter, dass der Stpfl. die StBefreiung auch dann nicht mehrfach in Anspruch nehmen kann, wenn er mehrere land- und forstw. Betriebe führt. Die Objektbeschränkung gilt zudem einkünfteübergreifend, wenn neben dem land- und forstw. Betrieb auch ein Gewerbebetrieb unterhalten oder eine selbständige Tätigkeit ausgeübt wird. Dies entspricht dem Gesetzeszweck, wonach nur die Befriedigung des unabweisbaren Wohnbedarfs erleichtert werden soll.

Entnahmeprivileg für mehrere Berechtigte: Das Entnahmeprivileg kann mehreren Berechtigten zustehen. So folgt aus der Personenbezogenheit der Begünstigung, dass jeder Mitunternehmer berechtigt ist, bei jedem Mitunternehmer aber auch Objektverbrauch eintreten kann (zur Anwendung des Abs. 5 auf Mitunternehmer s. Anm. 135). Auch der Erwerber, der einen Betrieb unentgeltlich iSv. § 6 Abs. 3 im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge übernimmt, kann das Entnahmeprivileg unabhängig davon beanspruchen, dass der Rechtsvorgänger die StBefreiung nach Abs. 5 oder § 52 Abs. 15 Satz 10 aF für sich bereits ausgenutzt hat (aA FELSMANN, Inf. 1988, 558 [562]).

Es besteht kein Wahlrecht für die Steuerbefreiung, da sie nicht antragsgebunden ist. Die StVergünstigung für die Entnahme durch eine spätere Bebauung kann somit nicht unter Verzicht auf die StBefreiung betreffend eine frühere Bebauung erreicht werden. Mit der ersten Bebauung tritt Objektverbrauch ein.

Kein Objektverbrauch bei Entnahmeverlust: Da die StBefreiung nur für Bodenentnahmegewinne gilt und Verluste grds. abziehbar bleiben, tritt bei einer verlustbringenden oder gewinnneutralen Entnahme von Grund und Boden zur Bebauung kein Objektverbrauch ein.

Einstweilen frei.

138–139

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Steuerbegünstigte Einbringung von Wirtschaftsgütern
in einen gemeinschaftlichen Tierhaltungsbetrieb**

Abs. 6 Satz 1 begünstigt den Gewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven bei Einbringung einzelner WG in einen gemeinschaftlichen Tierhaltungs- und -zuchtbetrieb durch Verteilung.

Abs. 6 Satz 2 bestimmt, dass der einzelne Teilbetrag mindestens ein Fünftel der Steuer betragen muss; der Stpfl. hat somit ein Wahlrecht, Teilbeträge von mindestens einem Fünftel der Steuer zu entrichten.

Die Bedeutung der Verteilungsregelung liegt in einer gesetzlich normierten und weitgehend in das Ermessen des Stpfl. gestellten Regelung mit stundungsgleicher Wirkung. Gesetzessystematisch gehört die Vorschrift an sich nicht zur Bestimmung der Einkünfte aus LuF. Sie geht auf einen Vorschlag des FinAussch. des Deutschen Bundestags zurück (BTDrucks. VI/2334, 8). Diesem erschien es im Zusammenhang mit der Einfügung von Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 betr. Tierzucht und Tierhaltung in mitunternehmerischer Gesellschaft (s. Anm. 79 f.) angebracht, „auch eine Milderungsvorschrift für die Erhebung der Einkommensteuer zu schaffen, soweit sich diese Einkommensteuer aus der Aufdeckung von stillen Reserven bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Einzelbetriebs auf einen der gemeinschaftlichen Tierhaltung dienenden Betrieb iSd. § 34 Abs. 6a BewG ergibt“.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung s. Anm. 3.

Tierhaltungs- und Tierzuchtkooperationen sind von der Regelung erfasst. Sie ist insofern sprachlich ungenau (vgl. auch den Wortlaut von § 34 Abs. 6a BewG).

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf einen Betrieb iSv. § 34 Abs. 6a BewG einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eines Vereins gegen Gewährung von Mitgliedsrechten ist begünstigt. Die aufnehmende Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. der Verein muss gem. § 34 Abs. 6a BewG die Voraussetzungen des § 51a BewG erfüllen (s. dazu Anm. 79 zu § 13 Abs. 1 Satz 5). Unter Abs. 6 fallen nicht die mitunternehmerischen Gesellschaften iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 5, für die gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 die Einbringung zum Buchwert vorgesehen ist. Die Übertragung aus einem forstw. Teilbetrieb bzw. Betriebsteil kommt ebenfalls nicht in Betracht, weil sich ein Forstwirt ohne Landwirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 1 nicht an einer gemeinschaftlichen Tierzucht oder Tierhaltung beteiligen kann. Abs. 6 begünstigt weder die Übertragung von WG aus einem Gewerbebetrieb noch aus einem Betrieb der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung.

Übertragbar sind alle Arten von Wirtschaftsgütern, bewegliche, unbewegliche, abnutzbare und nicht abnutzbare, materielle und immaterielle; auch WG des UV sind begünstigt. Abs. 6 bezieht sich nicht auf den vom UmwStG erfassten Fall, dass ein ganzer Betrieb oder ein Teilbetrieb übertragen wird (glA MIRTTERPLEININGER in LBP, § 13 Rn. 119 [12/2014]).

Rechtsfolge des Abs. 6 ist ein Wahlrecht auf Verteilung der Steuer auf höchstens fünf Jahre. Die Entnahme des WG und die Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven hat Auswirkung auf den laufenden Gewinn. Nach Abs. 6 kann jedoch die auf diesen Teil des Gewinns entfallende ESt in jährlichen Teil-

beträgen entrichtet werden (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2), wobei der einzelne Teilbetrag mindestens ein Fünftel dieser Steuer betragen muss (Abs. 6 Satz 2). Der Stpfl. hat damit ein Wahlrecht, die durch die Entnahme ausgelöste ESt innerhalb von fünf Jahren in gleichen oder unterschiedlich hohen Beträgen zu begleichen, die mindestens 20 % des Gesamtbetrags ausmachen.

► *Eine Verzinsung nach § 234 AO* kommt nicht in Betracht (glA KLEEBERG in KSM, § 13 Rn. F 8 [6/1999]). Die Begünstigung nach Abs. 6 hat zwar stundungsgleiche Wirkung, ohne aber idS Stundung zu sein (HILLER in LADEMANN, § 13 Rn. 54 [9/2007]), denn sie hängt nicht von einer erheblichen Härte ab.

► *Bei abweichendem Wirtschaftsjahr* ist der Gewinn zweier Kj. betroffen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1). In diesem Fall ist die ESt der beiden VZ mit und ohne den Entnahmegewinn zu errechnen und die Summe der Differenz hieraus in höchstens fünf Teilbeträgen zu entrichten. Da erst mit dem zweiten VZ die Höhe der gesamten Steuer iSv. Abs. 6 feststeht, kann auch erst nach dessen Veranlagung mit der Entrichtung der Teilbeträge begonnen werden. Bis dahin kann das FA auch die entsprechende ESt des ersten VZ nicht verlangen (STABOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 37 f. [11/2014]).

Einstweilen frei.

141–144

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:
Entsprechende Anwendung der Regelungen zur
gewerblichen Mitunternehmerschaft**

145

Abs. 7 erklärt die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 1a, Abs. 2 Sätze 2 und 3, §§ 15a und 15b normierten Regelungen zur gewerblichen Mitunternehmerschaft für entsprechend anwendbar. Dies bedeutet allgemein, dass die genannten Regelungen im Rahmen des § 13 unter Berücksichtigung der land- und forstw. Besonderheiten anzuwenden sind.

Die Bedeutung der Verweisungsregelung liegt hinsichtlich der Verweisung auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 in der Klarstellung, dass die dort getroffenen Regelungen auch im Rahmen der Einkünfte aus LuF gelten. Sowohl § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 als auch § 15 Abs. 2 und 3 waren im Rahmen des § 13 bereits für die Jahre entsprechend anzuwenden, für die dies vom Gesetzgeber in § 13 Abs. 5 aF noch nicht ausdrücklich bestimmt war (BFH v. 14.8.1986 – IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17; BTDrucks. 10/716, 12). Soweit Abs. 7 auf § 15 Abs. 1a sowie auf §§ 15a und 15b verweist, hat die Verweisung hingegen konstitutiven Charakter (NACKE in BLÜMICH, § 13 Rn. 213 [8/2014]).

Nach Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 gehören auch die Gewinnanteile der Gesellschafter einer oHG, KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, zu den Einkünften aus LuF, wenn Gegenstand des Unternehmens eine LuF ist. Die Eintragungsoption nach § 3 Abs. 2 HGB ermöglicht auch Land- und Forstwirten über §§ 105 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB den Zugang zu den Personenhandelsgesellschaften (HOPT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 3 HGB Rn. 1; s. zu Einzelheiten insbes. zum Mitunternehmerisiko bzw. zur Mitunternehmerinitiative § 15 Anm. 300 ff.).

► *Zu Besonderheiten der Mitunternehmerschaft in der Land- und Forstwirtschaft bei Ehegatten* s. Anm. 27.

Nach Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 gehören zu den Einkünften aus einer solchen land- und forstw. Mitunternehmerschaft auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezogen hat (zu Einzelheiten zu den sog. SonderBE s. § 15 Anm. 520 ff.).

Abs. 7 verweist zudem auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 zur mittelbaren Beteiligung von Gesellschaftern (zu Einzelheiten s. § 15 Anm. 600 ff.). Insofern kam der Charakter als dynamische Verweisung zum Tragen, denn diese Regelung ist erst durch StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) als Reaktion auf die Rspr. des BFH v. 25.2.1991 (GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) hinzugekommen (dazu BTDrucks. 12/1108, 58 und 12/1506).

§ 15 Abs. 1 Satz 2, wonach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (und 3) auch für Vergütungen gilt, die als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2) bezogen werden, ist aufgrund dieser Bezugnahme im Rahmen des § 13 ebenfalls entsprechend anzuwenden. Daher unterliegen hier nachträgliche Einkünfte eines Gesellschafters ebenso den Vorschriften über die Besteuerung der Mitunternehmer.

Nach Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1a ist bei Sitzverlagerung und späterer Veräußerung der Anteile einer Europäischen Genossenschaft oder Europäischen Gesellschaft der daraus entstehende land- und forstw. Gewinn ungeachtet von im Einzelfall eingreifenden DBA in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie es ohne Sitzverlagerung der Fall gewesen wäre (s. zu Einzelheiten § 15 Anm. 970 ff.).

Nach Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 sind die Sonderregelungen zur Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen der Einkünfte aus LuF entsprechend anwendbar. Danach ist eine durch die land- und forstw. Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen kein estrechtl. relevanter Gewinn (Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 2). Nach der entsprechenden Anwendung von § 15 Abs. 2 Satz 3 liegt ein land- und forstw. Betrieb, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur Nebenzweck ist (s. zur Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen der Einkünfte aus LuF im Übrigen Anm. 41 f. sowie zu Tatbestand und Rechtsfolgen des § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 § 15 Anm. 1230 ff.).

Die entsprechende Anwendung von § 15a beruht im Wesentlichen auf der rechtssystematischen Erwägung, dass ein land- und forstw. Betrieb namentlich auch in der Rechtsform einer KG geführt werden kann. Diese Verweisung mit ggf. weiteren Maßgaben bedeutet grds., dass beschränkt haftende Gesellschafter von PersGes. (§ 15a Abs. 1 und 5) mit Einkünften aus LuF Verluste, soweit dadurch auch unter Berücksichtigung des SonderBV des Gesellschafters ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, weder mit anderen Einkünften aus LuF noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichen bzw. nicht nach § 10d abziehen dürfen (§ 15a Abs. 1 Satz 1). Allerdings mindern derartige Verluste die Gewinne des beschränkt haftenden Gesellschafters iSv. § 15a Abs. 1 und 5, die ihm in späteren Wj. aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind (§ 15a Abs. 2); vgl. im Übrigen die Erl. zu § 15a.

Die entsprechende Anwendung von § 15b soll die Gestaltung von Steuerstundungsmodellen in Form von Beteiligungen an land- und forstw. Betrieben verhindern; vgl. im Übrigen die Erl. zu § 15b.