



Steuertipps zur Land- und Forstwirtschaft





Albert Füracker

Albert Füracker, MdL
Staatsminister

Die Land- und Forstwirtschaft in Bayern ist ein starker Pfeiler unserer heimischen Wirtschaft und des ländlichen Raums. Sie übernimmt wichtige gesellschaftliche Aufgaben und steht für unsere bayerische Heimat – sie ist in unserer globalisierten Welt ein fester Anker.

Der Staat unterstützt die Land- und Forstwirtschaft durch eine vernünftige und gerechte Besteuerung bei ihren besonderen Herausforderungen. Diese Informationsschrift gibt Ihnen einen Überblick über die Besonderheiten und Vergünstigungen im Steuerrecht für diesen Bereich. Für weitergehende Fragen oder Einzelfallentscheidungen stehen Ihnen neben den Angehörigen der steuerberatenden Berufe auch die zuständigen Finanzämter gerne zur Verfügung.

Ich hoffe, Ihnen mit den vorliegenden Steuertipps beim Umgang mit dem Steuerrecht behilflich sein zu können.

A. Einheitsbewertung	17
I. Allgemeines	17
1. Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	17
2. Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	18
3. Bewertungsstichtag	20
4. Bewertungsgrundsätze	20
5. Ermittlung des Vergleichswerts	20
5.1 Vergleichszahlen	20
5.2 Ertragsbedingungen	21
5.3 Bewertungsstützpunkte	21
5.4 Vergleichswert	22
6. Einzelertragswert	22
7. Abschläge und Zuschläge	22
II. Bewertung des Wirtschaftsteils	23
1. Landwirtschaftliche Nutzung	24
1.1 Ertragsmesszahlen	24
1.2 Abrechnungen für natürliche Ertragsbedingungen	24
1.3 Abrechnungen und Zurechnungen für wirtschaftliche Ertragsbedingungen	25
1.4 Grundsteuerbelastung und Entwässerungskosten	25
1.5 Vergleichswert	25
1.6 Tierhaltung	26
1.7 Gemeinschaftliche Tierhaltung	29
1.8 Sonderkulturen Hopfen und Spargel	29
2. Forstwirtschaftliche Nutzung	30
2.1 Altersklassenverfahren	30
2.2 Festwerte (Mindestwerte)	31
3. Weinbauliche Nutzung	32
3.1 Lagenvergleichszahlen (Bewertungsstützpunkte)	32
3.2 Vergleichswert	32
4. Gärtnerische Nutzung	33
5. Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung	33
III. Bewertung des Wohnteils	34
1. Jahresrohmiete	34
2. Wohnfläche	35

2.1	Berechnung nach der Zweiten Berechnungsverordnung	36
2.2	Pauschalisiertes Verfahren	37
3.	Vervielfältiger	38
4.	Abschläge	39
IV.	Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	39
1.	Rechtsverbindlicher Bebauungsplan	39
2.	Existenzgrundlage des Betriebsinhabers	40
3.	Nutzungsänderung in absehbarer Zeit	41
4.	Befreiungstatbestand	41
B.	Einkommensteuer	46
I.	Wer ist einkommensteuerpflichtig?	46
II.	Was gehört zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft?	46
1.	Einkünfte sind der Gewinn	46
2.	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	47
3.	Keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	49
4.	Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten	50
III.	Wie und für welchen Zeitraum wird der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ermittelt?	51
1.	Gewinnermittlungszeitraum	51
1.1	Wirtschaftsjahr	51
1.2	Gewinnaufteilung	52
1.3	Steuervergünstigungen	53
1.4	Tarifglättung	53
2.	Gewinnermittlungsarten	54
2.1	Begriffsbestimmungen	54
2.2	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	56
2.3	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	59
2.4	Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung	65
2.5	Gewinnschätzung	67

IV. Betriebseinnahmen	68
1. Veräußerung von Anlagevermögen	70
2. Entschädigungen bei Bau und Betrieb von Versorgungsleitungen	71
3. Entschädigungen für Wirtschaftserschwernisse	72
4. Rücklage für Ersatzbeschaffung	72
5. Entschädigungen für Hagel-/Manöverschäden	72
6. Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln zur Anschaffung/Herstellung von Anlagegütern	73
7. Zuschüsse zu Betriebsausgaben	73
8. Zulagen	73
9. Förderleistungen aus Programmen für Landwirte	73
10. Rechnungsabgrenzungsposten	74
V. Betriebsausgaben	74
1. Normalabschreibung	77
2. Degressive Abschreibung	78
2.1 Bei Gebäuden	78
2.2 Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern	79
3. Erhöhte Abschreibungen	79
4. Sonderabschreibungen	79
5. AfA nach Maßgabe der Leistung	80
6. AfA bei geringwertigen Wirtschaftsgütern und Wirtschaftsgütern, für die ein Sammelposten zu bilden ist	81
7. Investitionsabzugsbetrag	82
8. Keine Betriebsausgaben	83
VI. Besonderheiten bei der Veräußerung, Aufgabe oder Verpachtung eines Betriebs	83
1. Vollentgeltliche Veräußerung	83
1.1 Veräußerungserlös/Veräußerungsgewinn	83
1.2 Veräußerungskosten	84
1.3 Steuererleichterungen im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung	85
2. Unentgeltliche Betriebsübertragung	87
3. Teilentgeltliche Betriebsveräußerung	88
4. Betriebsaufgabe	88
5. Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung	89
6. Altenteilsleistungen	90

VII. Bodengewinnbesteuerung	91
VIII. Sonstige steuerfreie Einnahmen	92
1. Krankenversicherung/Unfallversicherung	92
2. Gesetzliche Rentenversicherung	93
3. Mutterschaftsgeld	93
4. Erziehungsgeld/Elterngeld/Rentenzuschläge für Kindererziehung	94
5. Versorgungsbezüge an Wehr- und Zivildienst- beschädigte	94
6. Leistungen nach dem Bundeskindergeldgesetz	94
7. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten	94
8. Zuschüsse zum Alterskassenbeitrag	95
9. Produktionsaufgaberente/Ausgleichsgeld	96
IX. Sonderausgaben	96
1. Allgemeines	96
2. Altenteilsleistungen	97
3. Vorsorgeaufwendungen	99
4. Voraussetzungen für den Abzug der Sonderausgaben	100
X. Weitere Steuererleichterungen	101
C. Gewerbesteuer	102
I. Grundsätzliches	102
II. Land- und forstwirtschaftliche Hilfsbetriebe	102
D. Grundsteuer	103
I. Festsetzung – Erhebung	103
II. Grundsteuererlass	103
1. Denkmalschutz	103
2. Ertragsminderung	104
3. Erlassantrag	104

E. Umsatzsteuer	105
I. Allgemeines zur Umsatzbesteuerung der Land- und Forstwirte	105
II. Wie hoch sind die Durchschnittssätze?	106
III. Für welche Umsätze gilt die Durchschnittssatzbesteuerung?	108
1. Wann liegt ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor?	108
2. Geschäftsveräußerung	109
3. Wie sind Umsätze zu behandeln, die außerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden?	109
4. Wie sind Umsätze aus der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu behandeln?	110
IV. Innergemeinschaftlicher Warenverkehr	110
1. Innergemeinschaftliche Lieferungen	111
2. Innergemeinschaftliche Erwerbe	111
V. Was muss der Land- und Forstwirt bei der Rechnungsausstellung beachten?	113
VI. Muss der Land- und Forstwirt Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben?	114
1. Bei Versteuerung nach Durchschnittssätzen	114
2. Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen	115
VII. Welche Aufzeichnungen muss der Land- und Forstwirt führen?	116
VIII. Können bei einem Land- und Forstwirt, der nach Durchschnittssätzen versteuert, auch die Vorschriften zur Besteuerung der Kleinunternehmer angewendet werden?	117

IX. Versteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes	118
1. Allgemeines	118
2. Verzicht auf die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung	118
3. Widerruf der Erklärung	119
F. Kraftfahrzeugsteuer	120
I. Steuerbefreiungen	120
II. Wegfall der Steuerbefreiung	121
G. Lohnsteuer	122
I. Grundsätzliches	122
1. Durchführung des Steuerabzugs nach den allgemeinen Vorschriften	122
2. Pauschalierung der Lohnsteuer	123
2.1 Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen (so genannte 450-Euro-Jobs)	123
2.2 Bei bestimmten Aushilfskräften	124
2.3 Bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern	126
2.4 Pauschale Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag	127
II. Betriebsshelfer	128
H. Grunderwerbsteuer	129
I. Allgemeines	129
II. Steuerbefreiungen	129

J. Erbschaft- und Schenkungsteuer	131
I. Allgemeines	131
1. Welche Vorgänge unterliegen der Erbschaft- und Schenkungsteuer?	131
2. Sachliche Steuerbefreiungen	131
3. Persönliche Freibeträge	132
4. Steuerklassen und Steuersätze	133
II. Übertragung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen	134
1. Allgemeines	134
2. Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	134
3. Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	135
4. Bewertungsstichtag	135
5. Bewertungsverfahren	136
5.1 Wirtschaftsteil	136
5.2 Betriebswohnungen und Wohnteil	138
6. Steuerbefreiungen	142
6.1 Steuerbefreiung für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	142
6.2 Steuerbefreiung für die Betriebswohnungen	146
6.3 Steuerbefreiung für den Wohnteil	146
7. Steuerermäßigung nach § 19a ErbStG	148
8. Stundungsmöglichkeiten	149

Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
ALG	Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte
AO	Abgabenordnung
BauGB	Baugesetzbuch
Bay. KirchStG	Bayerisches Kirchensteuergesetz
Bek	Bekanntmachung
BewDV	Bewertungs-Durchführungsverordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BewR G gens	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermö-
BewR L	Richtlinien für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BV	Berechnungsverordnung
EGE	Europäische Größeneinheit
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz

12 Abkürzungen

ESTH	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
ff	folgende
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GrEstG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuer-Richtlinien
GV	Großvieheinheit
H	Hinweis im Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch
ha	Hektar
InvZulG	Investitionszulagengesetz
KommZG	Gesetz über die kommunale Zusammenarbeit
KraftStDV	Kraftfahrzeugsteuer-Durchführungsverordnung
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
LwFöG	Gesetz zur Förderung der bayerischen Landwirtschaft

R	Richtlinie
RNr.	Randnummer
SGB	Sozialgesetzbuch
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
VE	Vieheinheit
VZ	Veranlagungszeitraum
WoBauG	Wohnungsbaugesetz
Wj	Wirtschaftsjahr
ZollkodexAnpG	Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
ZPO	Zivilprozessordnung

Die Inhalte dieser Publikation beziehen sich in gleichem Maße auf sämtliche Geschlechter. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in den Texten der Einfachheit halber meist nur die männliche Form verwendet.

Am Anfang dieser Broschüre steht die Einheitsbewertung. Diese umfangreiche und wegen der Vielzahl unterschiedlicher Begriffe sehr komplizierte Materie liegt nach wie vor bestimmten Steuerarten im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugrunde. Daran schließt sich an

- die Einkommensteuer,
- die Gewerbesteuer und
- die Grundsteuer.

Die Einkommensteuer mit der Pauschalbesteuerung, den Vorschriften über die Buchführung, über Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, über Betriebsveräußerungen und mit den sonstigen bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu beachtenden Regelungen bildet das Schwergewicht dieser Broschüre. Neben der Einkommensteuer ist bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft regelmäßig die Grundsteuer zu beachten.

Weitere für die Land- und Forstwirtschaft wichtige Steuerarten sind

- die Umsatzsteuer und
- die Kraftfahrzeugsteuer.

Das Hauptaugenmerk gilt bei den einschlägigen Hinweisen der Umsatzsteuer mit den Vorsteuer- und Umsatzsteuer-Durchschnittssätzen.

Die im Weiteren folgenden Steuerarten

- Lohnsteuer,
- Grunderwerbsteuer und
- Erbschaft- und Schenkungsteuer

haben für die Land- und Forstwirtschaft Bedeutung, wenn entsprechende Vorgänge anfallen, wenn also beispielsweise Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmer beschäftigt werden oder wenn ein Betrieb vererbt oder verschenkt wird.

Diese Broschüre gibt den Rechtsstand vom **Januar 2019** wieder.

Die steuerrechtlichen Vorschriften sind so umfangreich, dass eine erschöpfende Darstellung den Rahmen dieser Broschüre bei weitem sprengen würde. Meist können nur die Grundzüge einer Regelung geschildert werden, Ausnahmen und Besonderheiten müssen weitgehend unbehandelt bleiben. Damit Leserinnen und Leser dieser Broschüre ihre Kenntnisse bei Bedarf und Interesse selbst vertiefen kann, sind jeweils auch die Rechtsquellen angegeben. Verweisungen im Text beziehen sich auf die seitlich angefügten Randnummern (RNr.).

Die folgenden Informationen wurden mit großer Sorgfalt zusammengestellt. Bei der Fülle des zu verarbeitenden Materials sind vereinzelte Fehler beziehungsweise Unstimmigkeiten nicht ganz auszuschließen. Hierfür wird um Verständnis gebeten.



A. Einheitsbewertung

I. Allgemeines

Für jeden landwirtschaftlichen Betrieb im Inland stellt das zuständige Finanzamt einen Einheitswert fest. Der Einheitswert umfasst den Wirtschaftsteil und den Wohnteil; ist kein Wohnteil vorhanden, wie zum Beispiel bei den Stückländereien, dann bildet der Wirtschaftsteil den Einheitswert. Die Bewertung wird auf der Grundlage des Ertrags durchgeführt.

101

Hinweis:

Der Einheitswert wird auch für Feststellungszeitpunkte ab dem 1. Januar 2002 in Mark berechnet, auf volle hundert Mark nach unten abgerundet und danach in Euro umgerechnet. Der umgerechnete Betrag wird auf volle Euro abgerundet.

Rechtsquelle: § 30 BewG

1. Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Unter Land- und Forstwirtschaft versteht man die Nutzung des Grund und Bodens zur Gewinnung pflanzlicher und tierischer Erzeugnisse sowie die unmittelbare Verwertung dieser Erzeugnisse einschließlich der erzeugten Pflanzen und Tiere selbst. Landwirtschaft ist demnach Urproduktion landwirtschaftlicher und tierischer Erzeugnisse.

102

Was gehört zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen?

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind.

103

Das sind insbesondere

- Grund und Boden – alle Flächen, die von der Hofstelle aus bewirtschaftet werden, also auch Hof- und Gebäudefläche, Hausgärten, Wirtschaftswege und so weiter;
- Wirtschaftsgebäude – Unterscheidung zwischen Gebäuden, die dem Betriebsablauf unmittelbar dienen, wie zum Beispiel Ställe, Scheunen, Schuppen, Arbeitsräume, Kellerräume und so weiter und den Wohngebäuden für die Arbeitskräfte – bei diesen Gebäuden muss eine Arbeitskraft wenigstens 100 Tage mitarbeiten – Wirtschaftsgebäude werden nicht gesondert bewertet;
- Wohnung des Betriebsinhabers gehört zum Wohnteil – muss durch seine Tätigkeit an den Betrieb gebunden sein – bei Kleinbetrieben erfüllt, wenn eine Vieheinheit oder zwei Vieheinheiten Geflügel oder eigene Zugkraft vorhanden – zum Wohnteil gehört auch die Wohnung der Altenteiler;
- Betriebsmittel – unterschieden wird zwischen stehenden Betriebsmitteln, das sind Maschinen, Geräte, Zuchtvieh, Legehennen, Milchkühe und so weiter und umlaufenden Betriebsmitteln, zum Beispiel Mastvieh, Düngemittel, Saatgut, Futtermittel.

Nicht dazu gehören Zahlungsmittel, Geldforderungen, Geldschulden und so weiter sowie Tierbestände, die entweder zu einem gewerblichen Betrieb oder zu einer Tierhaltungskooperation gehören (vgl. RNR. 126).

Rechtsquelle: § 33 BewG
Abschnitte 1.01 – 1.05 BewR L

2. Betrieb der Land- und Forstwirtschaft

104

Der Betrieb umfasst den Wirtschaftsteil und den Wohnteil.

Wirtschaftsteil

Zum Wirtschaftsteil gehören

- Nutzungen – die landwirtschaftliche Nutzung (vgl. RNR. 116), die forstwirtschaftliche Nutzung (vgl. RNR. 128), die weinbauliche Nut-

- zung (vgl. RNR. 131), die gärtnerische Nutzung (vgl. RNR. 134) und die sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung (vgl. RNR. 135);
- Nebenbetriebe – ein Nebenbetrieb muss dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sein und darf keinen selbstständigen Gewerbebetrieb darstellen, zum Beispiel Sägewerke, Obstbrennereien, Kornbrennereien, Brütereien, Verkaufsläden bei Gärtnereien und so weiter;
 - Abbauland – die Bodensubstanz, zum Beispiel Sand, Kies, Steine und so weiter, wird durch Abbau genutzt. Die gewonnene Bodensubstanz muss zu mehr als der Hälfte im eigenen Betrieb verwendet werden;
 - Geringstland, das sind Betriebsflächen mit geringster Ertragsfähigkeit, das heißt unkultivierte, doch kultivierungsfähige Flächen, deren Ertragsfähigkeit so gering ist, dass sie in ihrem derzeitigen Zustand land- und forstwirtschaftlich regelmäßig nicht genutzt werden können. Dies sind zum Beispiel unkultiviertes Heideland, Flächen zur Gewinnung von Streu und so weiter. Geringstland wird mit einem Hektarwert von 50 Mark bewertet;
 - Unland, das sind Flächen, die auch nach geordneter Wirtschaftsweise keinen Ertrag abwerfen können, zum Beispiel stillgelegte Kiesgruben und Steinbrüche. Unland wird nicht bewertet.

Rechtsquelle: §§ 34, 42 – 45 BewG
Abschnitte 1.05, 1.07, 1.15, 1.16 BewR L

Wohnteil

Zum Wohnteil gehören Gebäude und Gebäudeteile, soweit sie

- dem Betriebsinhaber,
- den zu seinem Haushalt zählenden Familienangehörigen (einschließlich Hauspersonal) und
- den Altenteilern

zu Wohnzwecken dienen.

Rechtsquelle: § 34 BewG
Abschnitt 1.07 BewR L

3. Bewertungsstichtag

106

Für die Größe des Betriebs sowie für den Umfang und Zustand der Gebäude und der stehenden Betriebsmittel sind die Verhältnisse im Feststellungszeitpunkt, das ist der Beginn des Kalenderjahrs, maßgebend. Für die umlaufenden Betriebsmittel gilt der Stand am Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Feststellungszeitpunkt vorangegangen ist.

Rechtsquelle: § 35 BewG

4. Bewertungsgrundsätze

107

Der Bewertung des Wirtschaftsteils ist der Ertragswert zugrunde zu legen. Hierbei ist von der Ertragsfähigkeit des Betriebs auszugehen. Unter Ertragsfähigkeit versteht man den bei ordnungsgemäßer und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohten fremden Arbeitskräften gemeinhin erzielbaren Reinertrag. Der Ertragswert ist das 18-Fache dieses Reinertrags.

Er wird durch ein vergleichendes Verfahren ermittelt. Kann ein vergleichendes Verfahren nicht durchgeführt werden, so ist der Ertragswert nach der Ertragsfähigkeit der Nutzung unmittelbar zu ermitteln (Einzelertragswertverfahren).

Rechtsquelle: §§ 36, 37 BewG
Abschnitte 1.17, 1.18 BewR L

108

5. Ermittlung des Vergleichswerts

5.1 Vergleichszahlen

109

Für die Bewertung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist nicht ein individueller, sondern ein objektiver Ertragswert zu ermitteln. Dieser Ertragswert ergibt sich aus einem vergleichenden Verfahren. Das vergleichende Verfahren besteht darin, dass die Unterschiede der Ertragsfähigkeit der gleichen Nutzung (vgl. RNr. 104) in den verschiedenen Betrieben durch Vergleich der Ertragsbedin-

gungen beurteilt und durch Reinertragsverhältniszahlen ausgedrückt werden. Für die einzelnen Nutzungen sind die Reinertragsverhältnisse im Bewertungsgesetz festgelegt. Im Einzelnen vgl. dazu RNr. 115.

5.2 Ertragsbedingungen

Beim Vergleich der Ertragsbedingungen ist zu unterscheiden zwischen den

110

- natürlichen Ertragsbedingungen, insbesondere Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse und
- wirtschaftlichen Ertragsbedingungen, insbesondere innere Verkehrslage, äußere Verkehrslage, Betriebsgröße, Preis- und Lohnverhältnisse, Betriebsorganisation, Betriebsmittel.

Bei den natürlichen Ertragsbedingungen, der inneren Verkehrslage, der äußeren Verkehrslage und der Betriebsgröße sind die tatsächlichen Verhältnisse, bei den Preis- und Lohnverhältnissen, der Betriebsorganisation, den Betriebsmitteln und dergleichen sind die in der Gegend als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse maßgebend.

5.3 Bewertungsstützpunkte

Zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung werden in einzelnen Betrieben mit gegendüblichen Ertragsbedingungen die Vergleichszahlen von Nutzungen und Nutzungsteilen vorweg ermittelt.

111

Man spricht hier von Bewertungsstützpunkten. Im Einzelnen können es sein: Hauptbewertungsstützpunkte, Landesbewertungsstützpunkte oder Ortsbewertungsstützpunkte. Die Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte werden durch Rechtsverordnung festgesetzt. Die Vergleichszahlen der Landes- und Ortsbewertungsstützpunkte sind dagegen nur vergleichende Bewertungsbeispiele. Bei Durchführung der Bewertung werden die einzelnen Betriebe an die Verhältnisse der Bewertungsstützpunkte, insbesondere hinsichtlich der Ertragsbedingungen, angeglichen.

5.4 Vergleichswert

112

Der Vergleichswert für die einzelne Nutzung oder einen einzelnen Nutzungsteil wird in den Betrieben mit Hilfe der Vergleichszahlen, insbesondere unter Berücksichtigung der Ertragsbedingungen, abgeleitet. Die Summe der Vergleichswerte der einzelnen Nutzungen ergibt, gegebenenfalls unter Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen (vgl. RNr. 114), den Wirtschaftswert. Bei Vorliegen eines rechtlichen Interesses hat das Finanzamt dem Steuerpflichtigen die Bewertungsunterlagen und Bewertungsergebnisse der Nutzung oder des Nutzungsteils von Bewertungsstützpunkten, die bei der Ermittlung der Vergleichswerte seines Betriebs herangezogen worden sind, anzugeben.

Rechtsquelle: §§ 38 – 40 BewG
Abschnitt 1.17 BewR L

6. Einzelertragswert

113

Der Einzelertragswert ist zu ermitteln in den vom Bewertungsgesetz vorgeschriebenen Fällen, das sind Nebenbetriebe und Abbauand und in den Fällen, in denen ein vergleichendes Verfahren nicht durchgeführt werden kann. Es wird sich hier immer um Spezialbetriebe handeln, deren Nutzungen beziehungsweise Betriebsstrukturen mit anderen Betrieben nicht vergleichbar sind.

Rechtsquelle: §§ 37, 42, 43 BewG
Abschnitt 1.18 BewR L

7. Abschläge und Zuschläge

114

Weichen bei einer Nutzung die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der Preise und Löhne, der Betriebsorganisation (einschließlich der Viehhaltung), der Wirtschaftsgebäude, der Wohnungen für fremde Arbeitskräfte, der Betriebsmittel und der übrigen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen, für die im vergleichenden Verfahren die als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse der Gegend zu unterstellen sind, von diesen ab, so ist ein Abschlag oder ein Zuschlag am Ver-

gleichswert zu machen. Diese Korrektur hängt von Wertgrenzen ab. Deshalb müssen die tatsächlichen Verhältnisse bei einer Nutzung von den bei der Bewertung unterstellten regelmäßigen Verhältnissen der Gegend um mehr als 20 Prozent abweichen und die Abweichung muss eine Änderung des Vergleichswerts um mehr als den fünften Teil, mindestens aber 1.000 Mark, oder mehr als 10.000 Mark bewirken.

Beispiel

Der Vergleichswert eines Betriebs mit nur landwirtschaftlicher Nutzung beträgt 200.000 Mark. Der gegendübliche Bestand an Wirtschaftsgebäuden beträgt 40.000 Mark, die im Betrieb tatsächlich vorhandenen Wirtschaftsgebäude betragen jedoch nur 20.000 Mark.

Gegendüblicher Bestand an Wirtschaftsgebäuden	40.000 Mark
tatsächlicher Bestand	– 20.000 Mark
Unterbestand an Wirtschaftsgebäuden	<u>20.000 Mark</u>
Kürzung um 20 Prozent (von 40.000 Mark)	– 8.000 Mark
Betrag für den Abschlag	<u>– 12.000 Mark</u>

Die Abweichung beträgt mehr als 10.000 Mark, deshalb ist ein Abschlag am Vergleichswert durchzuführen.

Bei dem Einzelertragswertverfahren (vgl. RNr. 113) kommen Abschläge und Zuschläge nicht in Betracht. Ebenso nicht, wenn feste Werte für die Bewertung vorgeschrieben sind (zum Beispiel Geringstland, vgl. RNr. 104).

Rechtsquelle: § 41 BewG
Abschnitt 1.19 BewR L

II. Bewertung des Wirtschaftsteils

Dem Wirtschaftsteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft wird der Wirtschaftswert zugrundegelegt. Er errechnet sich aus den

Vergleichswerten der einzelnen Nutzungen unter Berücksichtigung von Abschlägen und Zuschlägen, aus den Einzelertragswerten sowie aus den Werten für Nebenbetriebe, Abbauland und Geringstland.

Rechtsquelle: § 46 BewG

116

1. Landwirtschaftliche Nutzung

1.1 Ertragsmesszahlen

117

Bei der Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung ist von den Ergebnissen der Bodenschätzung nach dem Bodenschätzungsgesetz auszugehen. Diese Ergebnisse sind im Liegenschaftskataster als Ertragsmesszahlen ausgewiesen und auf ein Ar bezogen. Im Rahmen der Durchführung der Hauptfeststellung der Einheitswerte auf den 1. Januar 1964 war die Bodenschätzung zu überprüfen. Aufgrund dieser Überprüfung sind zur Korrektur der Bodenschätzung Abrechnungen für Grünland, schwere Böden, extrem leichte Böden und Moorböden durchzuführen.

Rechtsquelle: §§ 38, 50 BewG
Abschnitte 2.01 – 2.03 BewR L

1.2 Abrechnungen für natürliche Ertragsbedingungen

118

An den gegebenenfalls wegen der Bodenschätzung korrigierten Ertragsmesszahlen werden Abrechnungen für natürliche Ertragsbedingungen vorgenommen, soweit sie nicht bereits in den Ertragsmesszahlen aufgrund der Bodenschätzung berücksichtigt sind. Für diese Ertragsbedingungen sind die tatsächlichen Verhältnisse des Betriebs zugrunde zu legen. Im Einzelnen sind zu nennen: Bodenwechsel, Flächenverluste, Kosten für Grabenräumung, Hagelgefährdung sowie für Neukulturen.

Die sich nach diesen Abrechnungen ergebenden Zahlen werden als bereinigte Ertragsmesszahlen bezeichnet.

Rechtsquelle: §§ 38, 40 BewG
Abschnitte 2.04 – 2.08 BewR L

1.3 Abrechnungen und Zurechnungen für wirtschaftliche Ertragsbedingungen

Die bereinigten Ertragsmesszahlen sind gegebenenfalls zu kürzen und zu erhöhen um die Beträge, mit denen die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zu berücksichtigen sind. Unter wirtschaftlichen Ertragsbedingungen sind zu verstehen: die innere Verkehrslage, die äußere Verkehrslage, die Betriebsorganisation – worunter Bodennutzung und Viehhaltung fällt – Schwierigkeiten der Technisierung, Betriebsgröße, Wirtschaftsgebäude und die regionalen Preis- und Lohnverhältnisse. Für die innere Verkehrslage, die äußere Verkehrslage und die Betriebsgröße sind die tatsächlichen Verhältnisse des Betriebs maßgebend. Für die übrigen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen sind die in der Gegend als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse zugrunde zulegen.

119

Rechtsquelle: §§ 38, 50 BewG
Abschnitt 2.09 – 2.16 BewR L

1.4 Grundsteuerbelastung und Entwässerungskosten

Die durchschnittliche Belastung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe mit Grundsteuer lag im Jahr 1963 bei einem Hebesatz von 200 Prozent des Steuermessbetrags. Nachhaltige und wesentliche Abweichungen von diesem Hebesatz werden durch Abrechnungen oder Zurechnungen abgegolten. Maßgebend ist der Hebesatz der Gemeinde, in der die Hofstelle liegt.

120

Entwässerungskosten werden berücksichtigt, wenn die festgestellte Belastung mehr als 5 Mark/Hektar beträgt.

Rechtsquelle: §§ 38, 50 BewG
Abschnitt 2.17 BewR L

1.5 Vergleichswert

Zur Ermittlung des Hektarwerts sind für 100 Vergleichszahlen 37,26 Mark anzusetzen. Der Hektarwert ist mit der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung einschließlich anteiliger Hof- und Gebäudeflächen zu multiplizieren. Das Ergebnis ist der Vergleichswert.

121

Rechtsquelle: § 40 BewG
Abschnitt 2.19 BewR L

1.6 Tierhaltung

122

Um die Viehbestände wertmäßig erfassen zu können, sind die Tiere durch einen Umrechnungsschlüssel, der im Bewertungsgesetz festgelegt worden ist, in Vieheinheiten umzurechnen. Der Umrechnungsschlüssel beruht auf dem Futterbedarf. Dieser Umrechnungsschlüssel gilt sowohl für die Berechnung von Zu- und Abschlägen (vgl. RNr. 114) als auch für die Abgrenzung der landwirtschaftlichen Viehhaltung von der gewerblichen Viehhaltung.

Rechtsquelle: § 51 BewG
Anlage 1 BewG

Zu- und Abrechnungen

123

Die Viehhaltung gehört zu den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen. Der gegendübliche Viehbesatz mit Tieren ist regelmäßig im Ertragswert abgegolten. Ist es jedoch in einer bestimmten Gegend üblich, dass ein höherer Tierbestand vorhanden ist, als er durch die auf der Bodenschätzung beruhenden Ertragsmesszahl abgegolten ist, so ist er durch Zurechnung zu den Ertragsmesszahlen aller Betriebe der Gegend, die einen gegendüblichen Mehrbestand an Vieh haben, zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt bei einem gegendüblichen niedrigeren Viehbestand. Hier ist eine Abrechnung zu machen.

Rechtsquelle: §§ 38, 50 BewG
Abschnitt 2.11 BewR L

Zu- und Abschläge

124

Weicht der tatsächliche Viehbestand von dem bei der Bewertung unterstellten regelmäßigen Viehbestand der Gegend um mehr als 20 Prozent ab, so ist ein Zuschlag oder Abschlag am Vergleichswert zu machen (vgl. RNr. 114). Abschläge wegen geringer oder fehlender Tierbestände sind zwar grundsätzlich möglich. Voraussetzung für die Gewährung eines Abschlags ist jedoch die Glaubhaftmachung einer nachhaltigen Reinertragsminderung als Folge der Betriebsumstellung durch den Betriebsinhaber.

Zur Ermittlung von Ab- oder Zuschlägen ist der gegendübliche Tierbestand in Vieheinheiten je 100 Hektar des Bewertungsstützpunkts auf die maßgebliche Fläche des Betriebs umzurechnen. Die maßgebliche Fläche umfasst die Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung einschließlich der Flächen der Sonderkulturen, jedoch ohne Hof- und Gebäudefläche.

Seit dem 1. Januar 1989 ist der Zuschlag wegen verstärkter Tierhaltung zu halbieren.

Beispiel

Landwirtschaftlicher Betrieb mit einer bewirtschafteten Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung von 30,29 Hektar, gegendübliche Vieheinheiten (VE) 1,5/Hektar.

Tatsächlich gehaltene Vieheinheiten:

Rindvieh	21,05 VE
Mastschweine	73,50 VE
Legehennen	73,20 VE
	<u>167,75 VE</u>

Wegen gegendüblich verstärkter Tierhaltung weder Zu- noch Abrechnung (vgl. RNr. 123).

Berechnung des Zuschlags (vgl. RNr. 124):

Tatsächlich vorhandene VE		167,75 VE
gendübliche VE		
1,5 VE/Hektar x 30,29 Hektar	45,44 VE	
zuzüglich 20 Prozent nach § 41 BewG	+ 9,09 VE	- 54,53 VE
Überbestand		<u>113,22 VE</u>
Zuschlag wegen verstärkter Tierhaltung		
(113,22 VE x 650 Mark/VE) : 2		<u><u>36.796 Mark</u></u>

Abgrenzung der landwirtschaftlichen
von der gewerblichen Tierhaltung

Tierbestände gehören in vollem Umfang zur landwirtschaftlichen Nutzung, wenn die in § 51 Abs. 1 BewG genannten Vieheinheiten je Hektar nicht überschritten werden. Danach können zum Beispiel bei einem Betrieb mit 20 Hektar regelmäßig genutzter Fläche bis zu 200 Vieheinheiten gehalten werden. In die Flächengrundlage sind sowohl die selbst bewirtschafteten eigenen Flächen wie auch die zugepachteten Flächen einzubeziehen. Die in § 51 Abs. 1 BewG geforderten Flächen brauchen jedoch nicht die tatsächliche Futtergrundlage für die am Hof gehaltenen Tiere bilden. Übersteigt die Zahl der Tiereinheiten nachhaltig den angegebenen Höchstsatz, so gehört der darüber hinausgehende Tierbestand zu der gewerblichen Tierzucht oder Tierhaltung. Dabei sind die weniger flächenabhängigen Tierbestände zuerst aus der landwirtschaftlichen Nutzung auszuscheiden. Es kann jedoch ein Zweig des Tierbestandes immer nur im Ganzen zur landwirtschaftlichen oder gewerblichen Tierzucht gehören. Übersteigt zum Beispiel die Aufzucht von Masthühnern den Höchstsatz der zulässigen Vieheinheiten, so muss, da eine Aufteilung nicht zulässig ist, der gesamte Tierbestand der gewerblichen Tierhaltung zugerechnet werden.

Beispiel

5 Hektar landwirtschaftliche Nutzfläche, nach § 51 Abs. 1 BewG zulässige Vieheinheiten = 50

Tatsächlicher Tierbestand:

3 Zuchtpferde	3 x 1,1 VE = 3,30 VE
20 Milchkühe	20 x 1,0 VE = 20,00 VE
60 Mastkälber	60 x 0.30 VE = 18,00 VE
1.500 Legehennen aus zugekauften Junghennen	1.500 x 0,0183 VE = 27,45 VE
insgesamt	<u>68,75 VE</u>

Die Legehennen sind als Tierzweig insgesamt auszugliedern. Sie bilden einen Gewerbebetrieb.

1.7 Gemeinschaftliche Tierhaltung

Zur landwirtschaftlichen Nutzung gehört auch die Tierzucht und die Tierhaltung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, oder von Vereinen. Man spricht hier auch von Tierhaltungskooperationen.

Die Tierzucht oder Tierhaltung dieser Kooperation ist aber nur dann der landwirtschaftlichen Nutzung zuzuordnen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Alle Gesellschafter oder Mitglieder müssen sein
 - Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft,
 - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberufliche Land- und Forstwirte,
 - landwirtschaftliche Unternehmer im Sinn des § 1 Abs. 2 Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte (Nachweis durch Bescheinigung).
- Die Mitglieder müssen die sich für sie ergebenden Möglichkeiten zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Kooperation übertragen. Die übertragenen Vieheinheiten und die Vieheinheiten des eigenen Betriebs dürfen die Grenzen des § 51 BewG (vgl. RNr. 122) nicht überschreiten.
- Die Betriebe der Mitglieder dürfen nicht mehr als 40 Kilometer von der Produktionsstätte der Kooperation entfernt liegen.

Liegen bei einer Tierhaltungsgemeinschaft diese Voraussetzungen vor, dann ist für die Kooperation selbst ein Einheitswert festzustellen.

Rechtsquelle: §§ 2, 51a BewG

1.8 Sonderkulturen Hopfen und Spargel

Hopfen und Spargel sind als Sonderkulturen landwirtschaftliche Nutzungsteile. Die unterschiedliche Ertragsfähigkeit dieser Sonderkulturen wird durch Vergleich der Ertragsbedingungen beurteilt

und durch Hopfenbau-Vergleichszahlen beziehungsweise Spargelbau-Vergleichszahlen ausgedrückt (vergleichendes Verfahren).

Zur Ermittlung des Hektarwerts für 100 Vergleichszahlen sind beim Hopfen 254 Mark und beim Spargel 76,50 Mark anzusetzen. Der Hektarwert ist mit der Fläche der Sonderkultur Hopfen beziehungsweise Sonderkultur Spargel einschließlich der anteiligen Hof- und Gebäudefläche zu multiplizieren. Das Ergebnis ist der Vergleichswert. Die Vergleichswerte sind für Hopfen um 80 Prozent, für Spargel um 50 Prozent zu vermindern. Es ist jedoch mindestens ein Hektarwert von 1.200 Mark anzusetzen.

Rechtsquelle: §§ 38, 40, 52 BewG
Abschnitte 3.01 – 3.12 BewR L (für Hopfen),
3.13 – 3.22 BewR L (für Spargel)

2. Forstwirtschaftliche Nutzung

128

Das vergleichende Verfahren ist nur auf den Hochwald anzuwenden. Mittel- und Niederwald sind dagegen mit einem Festwert von 50 Mark/Hektar zu bewerten.

2.1 Altersklassenverfahren

129

Die Ertragswerte für den Hochwald werden im Weg des Altersklassenverfahrens ermittelt und für einzelne Altersklassen angesetzt. Hierbei wird vorweg die Ertragsfähigkeit für Nachhaltsbetriebe mit regelmäßigem Alters- oder Vorratsklassenverhältnis ermittelt und durch so genannte Normalwerte ausgedrückt. Für die Hauptfeststellung zum 1. Januar 1964 beträgt der höchste Normalwert 3.200 Mark (Fichte, Ertragsklasse I A, Bestockungsgrad 1,0).

Die Ertragswerte werden bei der Bewertung jeweils für Altersklassen berechnet. Sie ergeben sich aus der Fläche und dem Hektarwert der Altersklasse, der mit den Rechnungsgrößen Normalwert, Bestockungsgrad und Prozentsatz zu berechnen ist.

Die Prozentsätze sind durch Rechtsverordnung festgelegt, sie betragen bei der Hauptfeststellung 1964 höchstens 260 Prozent des Normalwerts. Der Normalwert ist zuvor durch Ab- oder Zurechnungen zu verändern, wenn tatsächliche Ertragsbedingungen dies erfordern. Als Abrechnungen kommen insbesondere in Betracht: Rotfäule an der Fichte, Splitterschäden an Fichte, Kiefer und Pappel, naturbedingte Arbeiterschwernisse, regionaler Frostschutz, Erschwernisse bei der Holzgewinnung oder der tatsächlichen Verkehrslage (zur Ermittlung des Vergleichswerts vgl. RNr. 108).

Abschläge und Zuschläge am Vergleichswert kommen in der Regel nicht in Betracht, weil die Voraussetzungen des § 41 BewG praktisch nicht erfüllt werden (vgl. RNr. 114).

Die Ertragswerte (Vergleichswerte) werden um 40 Prozent vermindert.

2.2 Festwerte (Mindestwerte)

Feste Werte werden angesetzt, wenn sich keine Ertragswerte ergeben (Mindestwert). Im Einzelnen handelt es sich insbesondere um folgende Werte:

- ermittelte Ertragswerte, die 50 Mark nicht übersteigen, hierzu rechnet vor allem das Laubholz ohne Pappel;
- der Wert für Nichtwirtschaftswald;
- der Wert für Mittel- und Niederwald;
- der Wert für Wirtschaftswege, Schneisen, Schutzstreifen, Saat- und Pflanzkämpfe, Wildwiesen, Wildäcker sowie für Hof- und Gebäudeflächen;
- der Wert einer forstwirtschaftlichen Nutzung, die nicht größer als 2 Hektar ist.

Der Fest- beziehungsweise Mindestwert beträgt 50 Mark/Hektar. Eine Kürzung dieses Werts findet nicht mehr statt.

3. Weinbauliche Nutzung

131

Das Wertermittlungsverfahren der weinbaulichen Nutzung gliedert sich in die Feststellung der Ertragsfähigkeit der Weinbaulagen und die Ermittlung der Vergleichszahl und des Vergleichswerts für die weinbauliche Nutzung des Betriebs.

3.1 Lagenvergleichszahlen (Bewertungsstützpunkte)

132

Als Bewertungsstützpunkte der weinbaulichen Nutzung dienen nicht Betriebe, sondern Weinbaulagen oder Teile von ihnen. Die auf ein Ar bezogenen Vergleichszahlen der Weinbaulagen werden als Lagenvergleichszahlen bezeichnet. Die Lagenvergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte sind durch Rechtsverordnung festgelegt.

3.2 Vergleichswert

133

Die Vergleichszahlen der Weinbaulagen der einzelnen Betriebe werden durch Vergleich mit den Vergleichszahlen der Bewertungsstützpunkte unter Berücksichtigung der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (vgl. RNr. 108) in einem Angleichungsverfahren ermittelt. Durch Multiplikation der Lagenvergleichszahlen mit der durch Weinbau genutzten Fläche ergibt sich die Weinbauausgangszahl, die dann unter Berücksichtigung weiterer Ertragsbedingungen, insbesondere äußere Verkehrslage und Grundsteuerbelastung, zur Weinbauvergleichszahl führt. Der Vergleichswert der weinbaulichen Nutzung errechnet sich, indem die in Ar ausgedrückte Gesamtfläche der Nutzung mit der Weinbauvergleichszahl je Ar multipliziert und die so ermittelten Weinbauvergleichszahlen in Deutsche Mark umgerechnet werden. Dabei sind 100 Weinbauvergleichszahlen mit 200 Mark anzusetzen. Das Produkt ergibt den Vergleichswert.

Abschläge und Zuschläge kommen bei der weinbaulichen Nutzung in der Regel nicht in Betracht, weil die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 BewG nur selten erfüllt sind (vgl. RNr. 114).

4. Gärtnerische Nutzung

Die gärtnerische Nutzung gliedert sich in die Nutzungsteile

134

- Gemüse-, Blumen-, Zierpflanzenbau,
- Obstbau,
- Baumschulen.

Dazu gehören aber auch die selbstständigen Kleingärten sowie Schrebergärten und Laubenkolonien.

Besonderes Bewertungsverfahren

Die Anbau- und Ertragsverhältnisse der Nutzungsteile weisen so erhebliche Unterschiede auf, dass die Ermittlung des Vergleichswerts jeweils nach einem besonderen Verfahren vorgenommen werden muss. Die einzelnen Bewertungsverfahren sind in den BewR L dargestellt. Im Wesentlichen werden die einzelnen Nutzungsteile in einem vergleichenden Verfahren bewertet, wobei 100 Vergleichszahlen beim Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau mit 108 Mark, beim Obstbau mit 72 Mark und bei Baumschulen mit 221,40 Mark angesetzt werden.

Der Vergleichswert für den Obstbau ist um 60 Prozent zu kürzen; Mindestwert jedoch 1.200 Mark/Hektar.

Rechtsquelle: §§ 40, 59 – 61 BewG
Abschnitte 6.01 – 6.63 BewR L

5. Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung

Zur sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung gehören

135

- die Binnenfischerei,
- die Teichwirtschaft sowie die Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft,
- die Imkerei,

- die Wanderschäferei,
- der Pilzanbau,
- die Weihnachtsbaumkultur,
- die Saatzucht,
- Besamungsstationen und
- Nützlinge.

Auch hier erfolgt die Bewertung im vergleichenden Verfahren (vgl. RNr. 108). In Ausnahmefällen kann jedoch ein Einzelertragswertverfahren erforderlich werden (vgl. RNr. 113).

Besonderes Bewertungsverfahren

Die große Unterschiedlichkeit der Arten der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen machen jeweils besondere Bewertungsverfahren erforderlich. Einzelheiten über die Durchführung der Bewertung ergeben sich aus den BewR L.

Rechtsquelle: § 62 BewG
Abschnitte 7.01 – 7.44 BewR L

III. Bewertung des Wohnteils

136

Der Wert des Wohnteils ist nach den Vorschriften zu ermitteln, die beim Grundvermögen für die Bewertung der Mietwohngrundstücke im Ertragswertverfahren gelten. Beim Ertragswertverfahren ist der Grundstückswert nach einem Vielfachen der Jahresrohmiete zu ermitteln, wobei dieses Vielfache gegebenenfalls durch Zu- und Abschläge zu korrigieren ist. Der so ermittelte Betrag ist dann um 15 Prozent zu vermindern.

Rechtsquelle: §§ 47, 78 BewG

1. Jahresrohmiete

137

Bei den Fortschreibungen und Nachfeststellungen der Einheitswerte wird die Jahresrohmiete anhand von Mietspiegeln ermittelt. Diese Mietspiegel sind nicht nur nach Lage, Art und Ausstattung des Wohn-

raums, sondern auch nach mietpreisrechtlichen Vorschriften (frei-finanziert, öffentlich gefördert) gegliedert. Es ist deshalb besonders darauf hinzuweisen, dass für öffentlich geförderten Wohnraum in der Regel ein niedrigerer Mietspiegelwert maßgebend ist. Zu beachten ist, dass beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen immer der Mietspiegelwert für Mietwohngrundstücke angesetzt werden muss; das gilt selbst dann, wenn sich die Wohnung des Betriebsinhabers in einem eigenen Gebäude (baulich zum Beispiel Einfamilienhaus) befindet. Die Mietspiegelwerte für Mietwohngrundstücke sind aber wegen der Besonderheiten eines Wohnteils des landwirtschaftlichen Betriebs noch zu ermäßigen.

Ermäßigungsgründe sind

- ungünstige Lage der Wohnung zu den Wirtschaftsgebäuden (insbesondere wegen Geruchsbelästigungen), Abrechnung zwischen 5 und 40 Prozent,
- ungünstige Ortslage – abgelegener Standort der Wohnung, Abrechnung 4 bis 12 Prozent,
- fehlende Elektrizitätsversorgung, Abrechnung 20 Prozent.

Die Gesamtabrechnung darf 70 Prozent des Mietspiegelwerts nicht übersteigen.

Die sich aus dem Mietspiegel ergebende Monatsmiete pro Quadratmeter wird mit der Wohnfläche des Gebäudes (vgl. RNr. 138) vervielfacht und auf das Jahr umgerechnet. Der so ermittelte Mietwert ist dann noch um 12 Prozent zu erhöhen, wenn für das Gebäude (die Wohnung) Grundsteuervergünstigung gewährt worden ist.

Rechtsquelle: § 79 BewG
Abschnitt 8.02 BewR L
Abschnitte 21 – 25 BewR G

2. Wohnfläche

Die Wohnfläche des Wohnteils eines Betriebs für Land- und Forstwirtschaft kann nach der Zweiten Berechnungsverordnung oder

nach einem pauschalisierten Verfahren berechnet werden. Es besteht dabei für den Betriebsinhaber ein Wahlrecht, welches Verfahren er anwenden will.

139

2.1 Berechnung nach der Zweiten Berechnungsverordnung

140

Die Wohnfläche einer Wohnung ist die Summe der anrechenbaren Grundflächen der Räume, die ausschließlich zu der Wohnung gehören.

141

Die Wohnfläche eines einzelnen Wohnraums besteht aus dessen anrechenbarer Grundfläche. Hinzuzurechnen ist die anrechenbare Grundfläche der Räume, die ausschließlich zu diesem einzelnen Wohnraum gehören.

142

Nicht zur Wohnfläche gehören

- Zubehörräume, zum Beispiel Keller, Waschküchen, Abstellräume außerhalb der Wohnung, Dachböden, Trockenräume;
- Wirtschaftsräume, zum Beispiel Vorratsräume, Backstuben, Räucherkammern, Ställe, Scheunen, Abstellräume;
- Geschäftsräume.

143

Die Grundfläche eines Raums ist nach Wahl des Bauherrn aus den Fertigmaßen oder den Rohbaumaßen zu ermitteln. Die Wahl bleibt für alle späteren Berechnungen maßgebend.

Fertigmaße sind die lichten Maße zwischen den Wänden ohne Berücksichtigung von Wandgliederungen, Wandbekleidungen, Scheuerleisten und dergleichen. Werden Rohbaumaße zugrunde gelegt, so sind die errechneten Grundflächen um 3 Prozent zu kürzen.

Außerdem sind die Grundflächen zu korrigieren um Schornsteine, Säulen, Treppen, Wandnischen, Erker und so weiter.

Zur Ermittlung der Wohnfläche werden die Grundflächen der Räume mit einer lichten Höhe von mindestens 2 Metern voll angerechnet. Bei mindestens 1 Meter und weniger als 2 Metern lichter Höhe erfolgt die Anrechnung zur Hälfte. Räume mit einer lichten Höhe unter 1 Meter werden nicht angerechnet.

144

Gehören zum Wohnteil Balkone, Loggien, Dachgärten oder gedeckte Freisitze, so können deren Grundflächen zur Ermittlung der Wohnfläche bis zur Hälfte angerechnet werden; Voraussetzung ist, dass diese ausschließlich dem Wohnteil dienen.

Zur Ermittlung der Wohnfläche können abgezogen werden

- bei einem Wohngebäude mit einer Wohnung bis zu 10 Prozent der ermittelten Grundfläche der Wohnung,
- bei einem Wohngebäude mit zwei nicht abgeschlossenen Wohnungen bis zu 10 Prozent der ermittelten Grundfläche beider Wohnungen,
- bei einem Wohngebäude mit einer abgeschlossenen und einer nicht abgeschlossenen Wohnung bis zu 10 Prozent der ermittelten Grundfläche der nicht abgeschlossenen Wohnung.

2.2 Pauschalisiertes Verfahren

Bei der Berechnung nach dem pauschalisierten Verfahren ist zwischen so genannten Kernwohnräumen und Nebenräumen zu unterscheiden.

145

Zu den Kernwohnräumen gehören die Räume, die als Wohn-, Schlaf- und Kinderzimmer des Betriebsinhabers und seiner Familienangehörigen, der Altenteiler sowie des Hauspersonals dienen.

146

Zu den Nebenräumen gehören Küche, Vorratsräume, Bad, Dusche, Toilette, Flur und Treppenhaus.

147

Zunächst ist die Fläche der Kernwohnräume in Quadratmetern (Länge x Breite) festzustellen. Die gesamte Wohnfläche ergibt sich

148

aus der Kernwohnraumfläche zuzüglich eines aus Erfahrungssätzen abgeleiteten Flächenanteils für Nebenräume. Dieser Flächenanteil ist in der nachfolgenden Tabelle aufgeführt.

Fläche der Kernwohnräume	Anteil der Nebenräume in Prozent der Kernwohnraumfläche
bis 50 m ²	55, jedoch nicht unter 25 m ²
51 bis 75 m ²	50
76 bis 100 m ²	45
101 bis 125 m ²	40
126 bis 150 m ²	35
über 150 m ²	30, jedoch nicht mehr als 60 m ²

Der sich aus dieser Tabelle ergebende Pauschalwert ist der Fläche der Kernwohnräume zuzurechnen.

Kernwohnräume bei Altbauten

149

Bei Altbauten, das sind Gebäude, die vor dem 1. April 1924 bezugsfertig geworden sind, kann die Fläche der Kernwohnräume über ihre Zahl und Zuordnung zur Größenklasse klein (bis 10 m²), mittel (10 bis 20 m²) und groß (über 20 m²) ermittelt werden. Dabei sind für kleine Räume 8 m², für mittlere Räume 15 m² und für große Räume 25 m² anzusetzen.

Rechtsquelle: § 79 BewG
§§ 42 – 44 II. BV
Abschnitt 8.03 BewR L

3. Vervielfältiger

150

Die Vervielfältiger sind aus der Anlage 3 BewG zu entnehmen. Von ihnen kann nicht abgewichen werden. Liegen jedoch bei einem Grundstück nicht behebbare Baumängel oder Bauschäden vor, die die Lebensdauer wesentlich verkürzen, so ist der Vervielfältiger nicht nach dem tatsächlichen Baujahr des Gebäudes zu ermitteln. Es wird ein entsprechend höheres Alter unterstellt.

Rechtsquelle: § 80 BewG
Abschnitt 8.04 BewR L
Abschnitte 26, 27 BewR G

4. Abschläge

Der Grundstückswert, das heißt das Vielfache der Jahresrohmiete, kann ermäßigt werden, wenn Umstände vorliegen, die weder in der Höhe der Jahresrohmiete noch in der Höhe des Vervielfältigers berücksichtigt sind. Als solche Umstände kommen zum Beispiel ungewöhnlich starke Beeinträchtigungen durch Lärm, Rauch oder Gerüche, behebbare Baumängel und Bauschäden, die Notwendigkeit baldigen Abbruchs oder Denkmalschutz in Betracht. Zu beachten ist besonders, dass die Aufzählung im Bewertungsgesetz nicht abschließend ist.

Rechtsquelle: § 82 BewG
Abschnitt 31 BewR G

151

IV. Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen sind solange dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen, als sie keiner anderen Zweckbestimmung zugeführt worden sind. Erst dann, wenn sich die Zweckbestimmung geändert hat beziehungsweise vorauszusehen ist, dass sie sich in absehbarer Zeit ändern wird, muss die Fläche gegebenenfalls als unbebautes Grundstück bewertet werden.

152

Die Abgrenzung richtet sich nach § 69 BewG. Danach sind folgende Fälle zu unterscheiden.

1. Rechtsverbindlicher Bebauungsplan

Grundstücksflächen sind stets dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn sie

153

- in einem rechtsverbindlichen Bebauungsplan als Bauland ausgewiesen sind,
- die sofortige Bebauung rechtlich und tatsächlich möglich ist,

- die Bebauung innerhalb des Plangebietes in einem benachbarten Bereich schon begonnen hat oder durchgeführt ist.

Liegen diese Voraussetzungen vor, so ist ein Grundstück auch dann dem Grundvermögen zuzuordnen, wenn zum Beispiel der Eigentümer finanziell nicht in der Lage ist, das Grundstück zu bebauen oder wenn ein Landwirt nicht bereit ist, eine solche Fläche zu verkaufen beziehungsweise zu bebauen, sondern sie weiterhin land- und forstwirtschaftlich nutzt.

2. Existenzgrundlage des Betriebsinhabers

154

Bildet ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb die Existenzgrundlage des Betriebsinhabers, so sind dem Betriebsinhaber gehörende Flächen, die von einer Stelle aus ordnungsgemäß und nachhaltig bewirtschaftet werden, dem Grundvermögen nur dann zuzurechnen, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass sie spätestens nach zwei Jahren anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden. Die Existenzgrundlage liegt dann vor, wenn der Betrieb den Lebensbedarf des Betriebsinhabers überwiegend deckt beziehungsweise decken kann.

Es muss mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen sein, dass die besagten Flächen spätestens nach zwei Jahren anderen Zwecken dienen werden. Der Wille des Eigentümers, die Fläche weiterhin land- und forstwirtschaftlich zu nutzen, ist jedoch wie bei bei RNr. 153 nicht von Bedeutung, wenn nach der Lage, den Verwertungsmöglichkeiten oder den sonstigen Umständen anzunehmen ist, dass sie anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird. Die bloße Möglichkeit einer Nutzungsänderung reicht dagegen für die Zurechnung zum Grundvermögen nicht aus. Ist aber für die Flächen nach § 55 Abs. 5 Satz 1 EStG der Ansatz eines höheren Teilwerts beantragt worden, dann gilt diese Schutzvorschrift, das heißt der Zweijahreszeitraum für eine Nutzungsänderung, nicht (vgl. RNr. 155).

3. Nutzungsänderung in absehbarer Zeit

Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen sind dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage, den im Feststellungszeitpunkt bestehenden Verwertungsmöglichkeiten oder den sonstigen Umständen anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden. Darunter fällt vor allem die Verwendung als Bauland, Industrieland oder Land für Verkehrszwecke. Unter dem Begriff „in absehbarer Zeit“ ist ein Zeitraum von sechs Jahren zu verstehen. Diese Zuordnung zum Grundvermögen ist immer dann maßgebend, wenn die Voraussetzungen der RNrn. 153, 154 nicht vorliegen. Der Wille des Eigentümers, die Fläche weiterhin land- und forstwirtschaftlich zu nutzen, ist jedoch auch hier nicht von Bedeutung, wenn nach der Lage, den Verwertungsmöglichkeiten oder den sonstigen Umständen anzunehmen ist, dass sie anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird.

155

Zu nennen sind folgende Tatbestände:

- Flächen, die nicht mehr ordnungsgemäß bewirtschaftet werden, die also im Hinblick auf eine künftige Nutzungsänderung brachliegen (hierunter fällt allerdings nicht die so genannte „Sozialbranche“);
- Flächen, die von Personen bewirtschaftet werden, bei denen der Betrieb nicht die Existenzgrundlage des Betriebsinhabers bildet;
- Flächen, für die nach § 55 EStG der höhere Teilwert beantragt worden ist.

4. Befreiungstatbestand

Die Hofstelle und andere Flächen in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang mit der Hofstelle bis zu einer Größe von insgesamt einem Hektar sind selbst dann nicht dem Grundvermögen zuzuordnen, wenn die Voraussetzungen der RNrn. 153 bis 155 vorliegen. Neben der Hofstelle bleibt also eine Fläche bis zu einem Hektar weiterhin land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

156

Die Regelung gilt sowohl für Hofstellen, die im Eigentum des Betriebsinhabers stehen als auch für Hofstellen, die vom Betriebsinhaber gepachtet sind, jedoch nicht für ehemalige Hofstellen, nachdem der Betrieb aufgegeben wurde.

Die Fläche der Hofstelle wird im Allgemeinen dem Kataster zu entnehmen sein. Die begünstigten anderen Flächen müssen unmittelbar an die Hofstelle anschließen.

Rechtsquelle: § 69 BewG
Abschnitt 2 BewR G

Beispiel

Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb umfasst insgesamt 15,12 Hektar (landwirtschaftliche Nutzfläche 10 Hektar, davon Grünland 2 Hektar, Hof- und Gebäudefläche 0,10 Hektar, Wald 5 Hektar, Unland 0,02 Hektar). Von der Ackerfläche entfallen 20 Prozent auf Moorböden.

Der Bodenwechsel ist gering. Die Ertragsmesszahlen betragen laut Kataster für Ackerland 314,00 und für Grünland 87,00. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen liegen 25 Trennstücke mit regelmäßiger Form und mittlerer Streulage vor, die Betriebsgröße beläuft sich auf 10 Prozent, die Betriebsorganisation (Bodennutzung und Viehhaltung) fällt in den Bereich zwischen 8 und 11 Prozent und bei den Preisen und Löhnen ist von 6 Prozent auszugehen. Beim Wald handelt es sich um Laubwald. Wohnung und Stall befinden sich unter einem Dach, durch eine Geruchschleuse getrennt (durch den Stall starke Fliegenbelästigung bei weiträumiger Gebäudelage). Das Gebäude wurde 1875 in Massivbauweise erstellt und 1989 durch einen Anbau erweitert. Im Wohnteil des Altbaus befinden sich 1 Wohnzimmer (30 m²), 1 Schlafzimmer (20 m²) und 4 Kinderzimmer (je 10 m²). Auch der Anbau (grundsteuerbegünstigt) wird zu Wohnzwecken genutzt (32 m²). Die Quadratmetermiete in der Gemeinde mit 1.500 Einwohnern beträgt für Mietwohngrundstücke laut Mietspiegel 0,65 Mark bei Altbauten und 0,90 Mark bei Nachkriegsbauten.

Berechnung des Einheitswerts

a) Aufteilung der Flächen

	ohne Hof- und Gebäudeflächen			anteil. Hof- und Gebäudeflächen		insgesamt		
	ha	ar	m ²	ar	m ²	ha	ar	m ²
Eigentumsflächen								
Landwirtschaft	10	00	00	10	00	10	10	00
Forstwirtschaft						5	00	00
Unland							2	00
Gesamtfläche						15	12	00

b) Wirtschaftswert

	Ackerland	Grünland
Landwirtschaft		
Ertragsmesszahlen	314,00	87,00
Überprüfung der Bodenschätzung (Moorboden – Grünland) – 2 %	– 6,28	– 14 %
		– 12,18

Ertragsmesszahlen nach Überprüfung der Bodenschätzung	307,72	74,82
Bodenwechsel – 2 %	– 6,15	
Bereinigte Ertragsmesszahl Ackerland	301,57	
Grünland	+ 74,82	
	376,39	

Berücksichtigung der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen		
Innere Verkehrslage	– 7 %	
Betriebsgröße	– 10 %	
Betriebsorganisation	– 19 %	
Summe	– 36 %	– 135,50
Zwischensumme		240,89

Berücksichtigung der Preis- und Lohnverhältnisse		
= Betriebsmesszahl	– 6 %	– 14,45
		226,44
geteilt durch Fläche (10,10 ha)		

44 A. Einheitsbewertung

= Betriebszahl für 1 ha	22,42	
Wert mit 1 Dezimalstelle		
= Vergleichszahl für 1 ha	22,40	
vervielfacht mit Ertragswert nach § 40 Abs. 2 BewG und Fläche (22,4 x 37,26 Mark/ha x 10,10 ha)		
= Vergleichswert Landwirtschaft		8.429 Mark
Vergleichswert Forstwirtschaft 5,00 ha x 50 Mark/ha		250 Mark
Wert Unland 0,02 ha x 0 Mark		<u>0 Mark</u>
Wirtschaftswert		8.679 Mark

c) Wohnungswert

Bauteil 1

Fläche der Kernwohnräume	72 m ²	
Anteil der Nebenräume (50 Prozent)	<u>36 m²</u>	
Gesamt-Wohnfläche	108 m ²	
gegendübliche Monatsmiete 0,65 Mark/m ²		
108 m ² x 0,65 Mark/m ² x 12		
= geugendübliche Jahresmiete	842 Mark	
Besonderheiten nach § 47 BewG – 25 %–	<u>210 Mark</u>	
übliche Jahresmiete	632 Mark	
Jahresrohmiete	632 Mark	
Baujahr 1875, Bauausführung A, Gemeindegröße 1, Vervielfältiger nach Anl. 3 BewG: 7,2		
632 Mark x 7,2 =		– 4.550 Mark

Bauteil 2

Gesamt-Wohnfläche 29 m ²		
gegendübliche Monatsmiete 0,90 Mark/m ²		
29 m ² x 0,90 Mark/m ² x 12		
= geugendübliche Jahresmiete	313 Mark	
Besonderheiten nach § 47 BewG – 10 %	<u>– 31 Mark</u>	
übliche Jahresmiete	282 Mark	
Grundsteuer-Begünstigung + 12 %	+ 33 Mark	
Jahresrohmiete	315 Mark	

Baujahr 1989, Bauausführung A, Gemeindegröße 1, Vervielfältiger nach Anl. 3 BewG: 9,8		
315 Mark x 9,8 =	+ 3.087 Mark	
Summe aus Bauteil 1 und 2	7.637 Mark	
vermindert um 15 %	- 1.145 Mark	
ergibt Wohnungswert	6.492 Mark	<u>6.492 Mark</u>
d) Summe Wirtschafts- und Wohnungswert [b) + c)]		<u>15.171 Mark</u>
e) Einheitswert (abgerundet)		<u>15.100 Mark</u>
in Euro		<u><u>7.720 Euro</u></u>



B. Einkommensteuer

I. Wer ist einkommensteuerpflichtig?

201

Unabhängig von Alter und Nationalität ist jede Person, die einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Von der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht werden alle Einkünfte erfasst, die einer der sieben Einkunftsarten zugeordnet werden können, die das deutsche Steuerrecht kennt. Es sind dies die Einkünfte

- aus Land- und Forstwirtschaft,
- aus Gewerbebetrieb,
- aus selbstständiger Arbeit,
- aus nichtselbstständiger Arbeit,
- aus Kapitalvermögen,
- aus Vermietung und Verpachtung sowie
- sonstige Einkünfte im Sinn des § 22 EStG.

Im Rahmen dieser Broschüre wird schwerpunktmäßig die Einkunftsart „Land- und Forstwirtschaft“ behandelt.

Rechtsquelle: §§ 1, 2 EStG

202

II. Was gehört zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft?

1. Einkünfte sind der Gewinn

203

Einkünfte sind nicht gleichbedeutend mit Einnahmen. Mit „Einkünften“ wird der Gewinn (gegebenenfalls Verlust) bezeichnet, der für ein Wirtschaftsjahr (vgl. RNr. 209) ermittelt wird. Wie dieser Gewinn ermittelt wird, wird in RNr. 214 näher erläutert.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Grund und Bodens (auch Eigenbewirtschaftung von Stückländereien) zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren und die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse. Als Grund und Boden in diesem Sinn gelten auch Keimböden (Substrate) und Wasserflächen.

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehört dementsprechend der Gewinn

- aus Ackerbau und Grünlandbewirtschaftung (auch Saatzucht),
- aus der Bewirtschaftung von Wald (auch Bauernwaldungen, Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften),
- aus Wein-, Hopfenbau,
- aus Gartenbau (auch Gemüse- und Obstbau, Baumschulen),
- aus Heilkräuteranbau und Pilzzucht,
- aus Tierzucht und Tierhaltung (zum Beispiel Zucht- und Abmelkställe, landwirtschaftliche Gestüte, Viehmastereien, Pelztierfarmen, Geflügelzuchtbetriebe, Hühnerfarmen, Zucht von Nützlingen und Ähnliches), wenn ein bestimmter Tierbestand nicht überschritten wird,
- aus Binnenfischerei und Teichwirtschaft,
- aus Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft,
- aus Imkerei,
- aus Wanderschäferei,
- aus der Ausübung von Jagd (wenn im Zusammenhang mit Land- und Forstwirtschaft),
- aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben, die im Hauptbetrieb anfallende Erzeugnisse im Rahmen einer ersten Bearbeitungsstufe zu landwirtschaftlichen Produkten verarbeiten oder die von Dritten übernommene Rohstoffe zur Verwendung im Hauptbetrieb bearbeiten,
- aus der Tätigkeit in Aufsichtsorganen von landwirtschaftlichen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder anderen berufsständischen Einrichtungen,
- aus Pensionstierhaltung,

- aus der Verpachtung einzelner zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörender Flächen und Gebäude,
- aus der Veräußerung/Entnahme von Grundstücken und anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens,
- aus der Vermietung von Wohn- oder Geschäftsgebäuden, die auf ehemals land- und forstwirtschaftlichem Grund errichtet und nicht aus dem Betrieb entnommen worden sind,
- aus der Ausbringung von Klärschlamm auf den selbst bewirtschafteten Flächen des Landwirts sowie
- aus dem Nutzungswert der denkmalgeschützten Wohnung, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht übersteigt, soweit die Wohnung (noch) zum Betrieb gehört und der Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nicht erklärt worden ist.

Außerdem können bestimmte dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeiten unter den weiter unten näher erläuterten Voraussetzungen noch der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit zugerechnet werden. Der Gewinn gehört dann ebenfalls zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Es handelt sich um folgende grundsätzlich gewerbliche Tätigkeiten:

- Be- und Verarbeitung eigener Erzeugnisse im Rahmen einer zweiten Stufe der Be- und Verarbeitung sowie die Be- und Verarbeitung fremder Erzeugnisse, wenn die Erzeugnisse im Rahmen der Direktvermarktung abgesetzt werden
- Einsammeln, Abfahren und Sortieren organischer Abfälle, wenn diese nicht auf selbstbewirtschaftete Flächen des Landwirts ausgebracht werden oder an Tiere des selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs verfüttert werden
- Absatz fremder und gewerblicher Erzeugnisse, wenn daneben auch eigene Erzeugnisse abgesetzt werden
- Dienstleistungen i. V. m. dem Absatz eigener Erzeugnisse (z. B. Grabpflege, Gartengestaltung), wenn die Umsätze aus den Dienstleistungen und den fremden Erzeugnissen überwiegen
- Besondere Leistungen i. V. m. dem Absatz eigen erzeugter Getränke (z. B. Abgabe von Speisen und nicht selbst erzeugten Getränken in Besen- und Straußenwirtschaften)

- Nutzungsüberlassungen von landwirtschaftlichen Maschinen und Arbeitsgeräten (die nicht eigens zu diesem Zweck angeschafft wurden und mindestens zu 10 Prozent für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke verwendet werden) oder Verrichtung von Dienstleistungen für Dritte unter Verwendung dieser
- Verrichtung von Dienstleistungen für Dritte (ohne Verwendung von eigenen Erzeugnissen oder Wirtschaftsgütern), die in funktionalem Zusammenhang mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten stehen.

Diese grundsätzlich gewerblichen Tätigkeiten sind in zwei Gruppen zusammen zu fassen: einerseits der Absatz eigener Erzeugnisse und damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Aufzählungspunkte 1 – 5) und andererseits die Verwendung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens und Dienstleistungen (Aufzählungspunkte 6 und 7).

Die Tätigkeiten können noch zur land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit gerechnet werden, wenn die gesamten Umsätze der jeweiligen Gruppe dauerhaft nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51.500 Euro im Wirtschaftsjahr betragen und die gesamten Umsätze beider Gruppen zusammen nicht mehr als 50 Prozent des Gesamtumsatzes des Betriebs betragen.

Rechtsquelle: R 13.2, 15.5 EStR
H 13.2, 15.5 EStH

3. Keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Nicht zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören Einkünfte

205

- als Fleischklassifizierer oder Qualitätsprüfer, Besamer und Kastrierer,
- aus Gartenanlagen- und Landschaftsbau,
- aus selbst betriebenen Camping-Plätzen,
- aus selbst betriebenen Golf- und Minigolfplätzen,

- aus selbst betriebenen Seilbahnen und Skiliften,
- aus der Verarbeitung von Raps zu Rapsmethylester,
- aus Lohndrusch ohne eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und aus Lohnfuhren mit nichtlandwirtschaftlichen Fahrzeugen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb),
- aus dem Betrieb einer Reitschule (Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit/Gewerbebetrieb),
- aus der Haltung von Renn-, Spring- und Turnierpferden (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, eventuell auch so genannte Liebhaberei),
- aus der Bewirtschaftung von Schrebergärten, privaten Hausgärten, Wochenendgrundstücken (keine Einkünfte),
- aus Brieftauben- und Zierfischzucht (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, eventuell auch so genannte Liebhaberei) sowie
- aus der Erzeugung von Energie durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

4. Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten

206

Vergleiche im Einzelnen R und H 13.2, 15.5 EStR.

Beteiligung

Ist eine Land- und Forstwirtschaft betreibende Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt (zum Beispiel eine aus Vater und Sohn bestehende Gesellschaft hält Anteile an einer gewerblichen Transportgemeinschaft), führt die Beteiligung dazu, dass die Land- und Forstwirtschaft betreibende Personengesellschaft in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte zu versteuern hat.

Rechtsquelle: §§ 2 Abs. 2, 13, 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

III. Wie und für welchen Zeitraum wird der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ermittelt?

207

1. Gewinnermittlungszeitraum

208

1.1 Wirtschaftsjahr

Der Einkommensbesteuerung wird der Gewinn zugrundegelegt, der für einen bestimmten Zeitraum ermittelt worden ist. Dieser Zeitraum ist bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden das Wirtschaftsjahr.

209

Rumpfwirtschaftsjahr

Das Wirtschaftsjahr umfasst normalerweise einen Zeitraum von zwölf Monaten. Es kann weniger als zwölf Monate umfassen, wenn zum Beispiel ein Betrieb im Lauf eines Jahres eröffnet oder aufgegeben wird, dann spricht man von einem so genannten Rumpfwirtschaftsjahr. Ein Wirtschaftsjahr kann ausnahmsweise mehr als zwölf Kalendermonate umfassen, wenn der Land- und Forstwirt von einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf das Kalenderjahr umstellt (siehe unten). Gleiches gilt bei Umstellung auf das Wein-Wirtschaftsjahr.

210

Abweichendes Wirtschaftsjahr

Gewerbetreibende können unter bestimmten Voraussetzungen den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln. Land- und Forstwirte müssen aufgrund gesetzlicher Anordnung den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (1. Juli bis 30. Juni) ermitteln. Einzelne Gruppen von Land- und Forstwirten können ein bestimmtes davon abweichendes Wirtschaftsjahr bestimmen.

211

- Grünlandbetriebe
(Futterbauanteil ab 80 Prozent der landwirtschaftlichen Nutzung) vom 1. Mai bis 30. April,
- reine Forstwirtschaft vom 1. Okt. bis 30. September,
- reiner Weinbau vom 1. September bis 31. August.

Gartenbaubetriebe sowie Betriebe mit reiner Forstwirtschaft können als Wirtschaftsjahr auch das Kalenderjahr bestimmen.

Bei Betriebsverpachtung bleibt es beim abweichenden Wirtschaftsjahr, solange nicht die Aufgabe des Betriebs erklärt wird.

1.2 Gewinnaufteilung

212

Der Gewinn eines Wirtschaftsjahrs ist (mit Ausnahme von Gewinnen aus Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe) zeitanteilig auf die entsprechenden Kalenderjahre aufzuteilen.

Beispiel

Wirtschaftsjahr	Gewinn
1. Juli 2015 bis 30. Juni 2016	10.000 Euro
1. Juli 2016 bis 30. Juni 2017	12.000 Euro
1. Juli 2017 bis 30. Juni 2018	14.000 Euro

Für das Veranlagungsverfahren – so nennt man den Vorgang, bei dem das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für ein Kalenderjahr (= Veranlagungszeitraum/VZ) ermittelt und die Einkommensteuer festsetzt – muss der Gewinn der einzelnen Wirtschaftsjahre (Wj) umgerechnet werden:

2016:

$\frac{6}{12}$ vom Gewinn des Wj 2015/2016 =	5.000 Euro
+ $\frac{6}{12}$ vom Gewinn des Wj 2016/2017 =	+ 6.000 Euro
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im VZ 2016 =	<u>11.000 Euro</u>

2017:

$\frac{6}{12}$ vom Gewinn des Wj 2016/2017 =	6.000 Euro
+ $\frac{6}{12}$ vom Gewinn des Wj 2017/2018 =	+ 7.000 Euro
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im VZ 2017 =	<u>13.000 Euro</u>

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bestehen im Regelfall also zu einer Hälfte aus dem Gewinn des Wirtschaftsjahrs, das im Veranlagungszeitraum (= Kalenderjahr) endet und zur anderen Hälfte

aus dem Gewinn des Wirtschaftsjahrs, das in dem Veranlagungszeitraum beginnt.

Rechtsquelle: § 4a EStG
§§ 8b, c EStDV
R 4a EStR

1.3 Steuervergünstigungen

Von den so ermittelten land- und forstwirtschaftlichen Einkünften eines Kalenderjahrs bleiben steuerfrei

213

- für Alleinstehende bis zu 900 Euro,
- bei zusammenveranlagten Ehegatten/eingetragenen Lebenspartnern jährlich 1.800 Euro.

Diesen Freibetrag erhalten die Land- und Forstwirte unabhängig von der Art der Gewinnermittlung. Er wird aber nur gewährt, wenn die Summe der Einkünfte 30.700 Euro (bei zusammenveranlagten Ehegatten/eingetragenen Lebenspartnern 61.400 Euro) nicht übersteigt.

Rechtsquelle: § 13 Abs. 3 EStG
R 13.1 EStR

1.4 Tarifglättung

Mit dem Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20. Dezember 2016 wurde § 32c EStG, die so genannte Tarifglättung, eingeführt. Danach soll für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Ablauf von drei Veranlagungszeiträumen (Betrachtungszeitraum) ein Ausgleich zwischen der tariflichen Einkommensteuer einerseits und einer fiktiven durchschnittlichen Einkommensteuer andererseits stattfinden. Da die Tarifglättung beihilferechtlich relevant sein könnte, steht das Gesetz unter Zustimmungsvorbehalt der EU. Solange das Notifizierungsverfahren nicht abgeschlossen ist, kommt die Tarifglättung nicht zur Anwendung.

213a

Rechtsquelle: § 32c EStG

2. Gewinnermittlungsarten

214

Das Einkommensteuergesetz kennt grundsätzlich nur zwei Möglichkeiten der Gewinnermittlung, nämlich

- die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Bestandsvergleich) und
- die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung.

Bei Land- und Forstwirten kommt eine dritte Gewinnermittlungsart hinzu, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen.

Elektronische Übermittlung an das Finanzamt

Die Steuererklärung samt Gewinnermittlung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung (elektronisch) an das Finanzamt zu übermitteln. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten im Einzelfall auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist der Steuererklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen.

Rechtsquelle: § 25 Abs.4 und 13a Abs. 3 EStG
§ 60 EStDV

Nach welcher der drei Gewinnermittlungsarten der einzelne Land- und Forstwirt seinen Gewinn ermitteln muss oder darf, wird im Folgenden dargestellt.

Zuvor aber noch einige Erläuterungen zu immer wieder verwendeten steuertechnischen Begriffen.

2.1 Begriffsbestimmungen

Notwendiges Betriebsvermögen

215

Wirtschaftsgüter, die eigenbetrieblich genutzt werden (bei Grundstücken gegebenenfalls nur anteilig; bei anderen Wirtschaftsgütern, wenn sie zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt werden); alle Wirtschaftsgüter, die zum direkten Einsatz im Betrieb selbst be-

stimmt sind (zum Beispiel Anbauflächen, Wirtschaftsgebäude, Maschinen, Wegerechte, Genossenschaftsanteile). Steht das Wohnhaus des Land- und Forstwirts unter Denkmalschutz, gehört es ebenfalls zum notwendigen Betriebsvermögen, solange es selbst bewohnt und die Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung beibehalten wird (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Entsprechendes gilt für die Altenteilerwohnung in einem Baudenkmal.

Gewillkürtes Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und bestimmt und geeignet sind, den Betrieb zu fördern. Vermietete Grundstücke können vom Land- und Forstwirt zu seinem Betrieb gerechnet werden, wenn er die Miet- und Geschäftshäuser auf Grund und Boden errichtet hat, der schon bisher zu seinem Betriebsvermögen gehört hat, und wenn durch die Vermietungstätigkeit das Gesamtbild des Betriebs als Land- und Forstwirtschaft nicht wesentlich verändert wird.

216

Wirtschaftsgüter

Betriebsgegenstände (Sachen, Rechte und so weiter), die hergestellt oder erworben worden sind oder in den Betrieb eingelegt werden.

217

Umsatz

Alle Einnahmen für betriebliche Leistungen (auch aus Anlagenverkäufen).

218

Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten Flächen

Wert der eigenen land- und forstwirtschaftlichen Fläche (mit Wald, mit Sonderkulturen, aber ohne Wohngebäude) zuzüglich Wert der gepachteten oder anderweitig bewirtschafteten Flächen abzüglich Wert der verpachteten oder anderweitig überlassenen Flächen.

220

Sondernutzungen

Weinbau, Gartenbau, sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung und Sonderkulturen. Nicht mehr zu den Sondernutzungen im Sinne des § 13a EStG gehören die Forstwirtschaft, die Nebenbetriebe, das Abbauland und das Geringstland.

221

Entnahmen

226

Alle Wirtschaftsgüter (Bargeld, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Land- und Forstwirt dem Betrieb für sich, seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke entnimmt.

Einlagen

227

Alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb aus dem Privatvermögen zugeführt werden.

2.2 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

228

Eine Verpflichtung, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln und Bücher zu führen, besteht in der Regel nur dann, wenn nach den Feststellungen des zuständigen Finanzamts

- der Umsatz (ohne Grundstücksverkäufe und -entnahmen) höher war als 600.000 Euro im Kalenderjahr,
- der Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten Flächen höher war als 25.000 Euro oder
- der Gewinn höher war als 60.000 Euro im Kalenderjahr.

Es genügt, wenn eine dieser Grenzen überschritten wird.

Freiwillig kann der Gewinn immer durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden.

Rechtsquelle: § 141 AO

Inventur/Bilanz

229

Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Verpflichtung durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, haben auf den Schluss eines jeden Wirtschaftsjahrs eine Bestandsaufnahme (Inventur) vorzunehmen und einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluss (Bilanz) zu machen. Sie sind verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen die Betriebsvorgänge und die Lage des Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.

Gewinn

Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs vermindert um den Wert der Einlagen und erhöht um den Wert der Entnahmen.

Rechtsquelle: §§ 4 Abs. 1, 5 EStG

Beispiel

Betriebsvermögen am Schluss des Wj 2017/2018 (30. Juni 2018)	100.000 Euro
– Betriebsvermögen am Schluss des Wj 2016/2017 (30. Juni 2017)	– 80.000 Euro
+ Entnahmen im Wj 2017/2018	+ 20.000 Euro
– Einlagen im Wj 2017/2018	– 5.000 Euro
<u>= Gewinn des Wj 2017/2018</u>	<u>35.000 Euro</u>

Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erfordert eine Buchführung, in der

- alle Geschäftsvorfälle
- einzeln,
- zeitnah,
- fortlaufend,
- vollständig und
- übersichtlich

aufgezeichnet werden.

Die Buchführung muss jederzeit einen Überblick über die Höhe und die Zusammensetzung des Betriebsvermögens ermöglichen. Ein bestimmtes Buchführungssystem ist aber nicht vorgeschrieben.

Rechtsquelle: §§ 145 – 147 AO
R 5.2 EStR

231

Weitere notwendige Aufzeichnungen

Neben den jährlichen Bestandsaufnahmen (Inventuren) und jährlichen Abschlüssen (Bilanzen) sind Aufzeichnungen darüber zu führen,

- mit welchen Fruchtarten die selbst bewirtschafteten Flächen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bestellt waren (Anbauverzeichnis),

Rechtsquelle: § 142 AO

- welche Waren regelmäßig an Gewerbetreibende zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe geliefert werden,
- welche Waren an Gewerbetreibende auf Rechnung, durch Tausch oder unentgeltlich geliefert worden sind und
- welche Waren wegen der gelieferten Menge zu einem niedrigeren Preis als dem üblichen Preis für Verbraucher veräußert worden sind.

Rechtsquelle: § 144 AO

232

Beginn und Ende der Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht beginnt erst, wenn das Finanzamt den Land- und Forstwirt zur Buchführung schriftlich aufgefordert hat.

Rechtsquelle: § 141 Abs. 2 AO

Wurde der Gewinn bisher durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, sind beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich bestimmte Korrekturen vorzunehmen (vgl. R 4.6, 13.5 Abs. 2 EStR).

Die Buchführungspflicht endet mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr folgt, in dem das Finanzamt feststellt, dass die Buchführungspflichtgrenzen nicht mehr überschritten werden; die Verpflichtung endet somit nicht automatisch, wenn die Grenzen aufgehoben werden und der Land- und Forstwirt die neuen Grenzen unterschreitet. Will der Land- und Forstwirt künftig den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, sind wiederum bestimmte Korrekturen erforderlich (vgl. R 4.6, 13.5 Abs. 2 EStR).

Rechtsquelle: § 141 Abs. 2 AO

In einzelnen Fällen oder für bestimmte Fallgruppen kann das Finanzamt Erleichterungen bewilligen, wenn die Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten sonst zu Härten führen.

Rechtsquelle: § 148 AO

Die Nichtbeachtung der Buchführungspflicht oder nicht ordnungsmäßige Aufzeichnungen können zur Folge haben, dass das Finanzamt Zwangsmittel einsetzt und/oder steuerstrafrechtliche Maßnahmen einleitet. Außerdem ist das Finanzamt in diesen Fällen verpflichtet, den Gewinn zu schätzen.

Die Zusammensetzung eines Betriebsvermögens ändert sich im Lauf eines Wirtschaftsjahrs durch Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Was Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind, in welchem Umfang sie den Betriebsgewinn beeinflussen und welche steuerlichen Erleichterungen in Anspruch genommen werden können, wird in RNrn. 249 und 262 an ausgewählten Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben aufgezeigt.

Soweit nicht besonders erwähnt, gelten die dortigen Ausführungen bei allen Gewinnermittlungsarten.

2.3 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe,

- die nicht zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (vgl. RNr. 228) verpflichtet sind und
- deren selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung (ohne Sondernutzungen) am 15. Mai innerhalb des Wirtschaftsjahrs 20 Hektar nicht übersteigt und
- deren Tierbestände insgesamt 50 VE nicht übersteigen und
- deren selbst bewirtschaftete Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung 50 Hektar nicht überschreitet und
- bei denen die selbst bewirtschafteten Sondernutzungen (vgl. RNr. 221) die aus der unten stehenden Tabelle (Spalte 2) ersichtlichen Grenzen nicht überschreiten,

wird der Gewinn nach einem Pauschalverfahren ermittelt.

234

Zur Bedeutung der Spalte 3 der unten stehenden Tabelle vgl. RNR. 240.

Nutzung	Grenze	Grenze
1	2	3
Weinbauliche Nutzung	0,66 ha	0,16 ha
Nutzungsteil Obstbau	1,37 ha	0,34 ha
Nutzungsteil Gemüsebau		
Freilandgemüse	0,67 ha	0,17 ha
Unterglas Gemüse	0,06 ha	0,015 ha
Nutzungsteil Blumen/Zierpflanzenbau		
Freiland Zierpflanzen	0,23 ha	0,05 ha
Unterglas Zierpflanzen	0,04 ha	0,01 ha
Nutzungsteil Baumschulen	0,15 ha	0,04 ha
Sondernutzung Spargel	0,42 ha	0,1 ha
Sondernutzung Hopfen	0,78 ha	0,19 ha
Binnenfischerei	2.000 kg Jahresfang	500 kg Jahresfang
Teichwirtschaft	1,6 ha	0,4 ha
Fischzucht	0,2 ha	0,05 ha
Imkerei	70 Völker	30 Völker
Wanderschäferei	120 Mutterschafe	30 Mutterschafe
Weihnachtsbaumkulturen	0,4 ha	0,1 ha

235

Nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallen jedoch z. B.

- im Ganzen verpachtete Betriebe,
- forstwirtschaftliche Betriebe ohne selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung,
- Betriebe mit erhöhter Tierhaltung oder Tierzucht,
- Betriebe mit den Nutzungen Sonderkulturen (Hopfen, Spargel), Weinbau, Gartenbau, Teichwirtschaft, Binnenfischerei, Imkerei, Wanderschäferei, Pilzanbau und Saatzucht, wenn die Grenzen in der oben stehenden Tabelle (Spalte 2) überschritten sind.

Die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist an sich eine Gewinnberechnung nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs. Die Durchschnittssätze sind so bemessen, dass Gewinnschwankungen berücksichtigt sind, für Gewinnkorrekturen bei Rekordernten oder unterdurchschnittlichen Ergebnissen ist kein Raum. Bei Naturkatastrophen wird die Finanzverwaltung aber in aller Regel Billigkeitsmaßnahmen zulassen.

Die Durchschnittssätze geben die Ergebnisse aller von der Pauschalgewinnermittlung erfassten Betriebe im Mittel wieder. Liegt das tatsächliche Betriebsergebnis im Einzelfall weit unter dem Durchschnitt, kann die Pauschalgewinnermittlung zu einer zu hohen Besteuerung führen. Es kann aber auch der umgekehrte Fall eintreten.

Führt im Einzelfall die Durchschnittssatzgewinnermittlung zu einer zu hohen Besteuerung, besteht die Möglichkeit, freiwillig den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (vgl. RNr. 228) oder durch Einnahmenüberschussrechnung (vgl. RNr. 244) zu ermitteln. Der so ermittelte Gewinn wird in diesem Fall nur auf Antrag der Besteuerung zugrunde gelegt. Der Antrag ist schriftlich bis zur Abgabe der Steuererklärung, spätestens innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs zu stellen, dessen Gewinn erstmals durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung ermittelt worden ist.

Die für das erste Wirtschaftsjahr gewählte Gewinnermittlungsart ist auch in den darauffolgenden drei Wirtschaftsjahren beizubehalten. Entsprechen Bücher und Aufzeichnungen in diesen drei Wirtschaftsjahren nicht den steuerlichen Erfordernissen, wird der Gewinn für den gesamten Zeitraum von vier Wirtschaftsjahren nach Durchschnittssätzen ermittelt.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 2 EStG

Berechnungsfaktoren

Der Gewinn nach Durchschnittssätzen ist die Summe aus:

- dem Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung,
- dem Gewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung,

- dem Gewinn der Sondernutzungen,
- den Sondergewinnen,
- den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens,
- den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören.

Zur Vereinfachung gilt die lineare Absetzung für Abnutzung als in Anspruch genommen. Die Vorschriften von § 4 Abs. 4a, § 6 Abs. 2 und Abs. 2a sowie zum Investitionsabzugsbetrag und zu den Sonderabschreibungen sind nicht anzuwenden.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 3 EStG

Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung

238

Der Gewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung ist die Summe aus dem Grundbetrag für die selbstbewirtschaftete Fläche und den Zuschlägen für Tierzucht und Tierhaltung. Der Grundbetrag für die selbst bewirtschaftete Fläche beträgt einheitlich 350 Euro pro Hektar. Angefangene Hektar sind anteilig zu berücksichtigen. Damit sind alle Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Urproduktion und der gewöhnlichen Tierzucht/Tierhaltung abgegolten.

Bei einem Tierbestand bis zu 25 VE wird kein Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung (so genannter Viehzuschlag) vorgenommen. Für alle weiteren darüber hinausgehenden VE beträgt der Zuschlag 300 Euro pro Vieheinheit. Angefangene Vieheinheiten sind anteilig zu berücksichtigen.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 4 EStG

Gewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung

239

Der Gewinn aus der forstwirtschaftlichen Nutzung ist nach § 51 EStDV zu ermitteln. D. h. es werden die tatsächlichen Einnahmen erfasst und davon pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 55 Prozent der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes beziehungsweise – bei Verkauf auf dem Stamm – 20 Prozent der Ein-

nahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes abgezogen. Mit den pauschalen Betriebsausgaben sind sämtliche Betriebsausgaben mit Ausnahme der Wiederaufforstungskosten und der Minderung des Buchwerts für ein Wirtschaftsgut Baumbestand abgegolten (vgl. auch RNr. 245).

Rechtsquelle: § 13a Abs. 5 EStG
§ 51 EStDV

Gewinn der Sondernutzungen

Die Vorschrift der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist erstmals zwingend auch für Betriebe mit ausschließlich Sondernutzungen (ohne selbstbewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung) anzuwenden, solange die maßgeblichen Grenzen nicht überschritten sind.

240

Was als Sondernutzung im Sinne dieser Vorschrift zu sehen ist, ergibt sich aus § 13a Abs. 6 EStG i. V. m. § 160 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe c bis e BewG und ist aus der oben stehenden Tabelle ersichtlich (vgl. RNr. 234). Die forstwirtschaftliche Nutzung zählt ausdrücklich nicht zu den Sondernutzungen.

Sind die Grenzen der Spalte 3 der oben stehenden Tabelle je Sondernutzung nicht überschritten, ist jeweils ein Gewinn von 0 Euro anzusetzen. Für jede Sondernutzung, bei der die Grenze der Spalte 3 der oben stehenden Tabelle überschritten ist, ist ein pauschaler Gewinn von 1.000 Euro anzusetzen. Dies gilt unabhängig von der Höhe des tatsächlichen Gewinns, auch wenn sich ein Verlust aus der Sondernutzung ergeben hat. Für alle nicht in der Tabelle genannten Sondernutzungen ist der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 6 EStG

Sondergewinne

Als Sondergewinne werden außerordentliche Geschäftsvorfälle und besondere Tätigkeitsbereiche erfasst, die nicht im Rahmen der oben bereits erläuterten Gewinne erfasst sind. Darunter fallen:

241

- Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden samt Aufwuchs, von Gebäuden, von immateriellen Wirtschaftsgütern und von Beteiligungen,
- Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (beispielsweise Mähdrescher) und von Tieren, wenn der Veräußerungspreis oder Entnahmewert für das jeweilige Wirtschaftsgut mehr als 15.000 Euro beträgt,
- Gewinne aus Entschädigungen, die gewährt worden sind für Verlust, Untergang oder Wertminderung der unter den ersten beiden Aufzählungspunkten genannten Wirtschaftsgüter,
- Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen,
- Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben als Folge einer Berichtigung von Vorsteuern,
- Einnahmen aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten, die noch dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden können (vgl. RNr 204) abzüglich der pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 60 Prozent der Betriebseinnahmen,
- Genossenschaftliche Rückvergütungen aus Hilfs- und Nebengeschäften.

Bei den Sondergewinnen handelt es sich um eine abschließende Aufzählung im Gesetz. Diese Gewinnteile sind jeweils gesondert durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind dabei um die lineare Abschreibung zu mindern, die für die Dauer der Anwendung der Durchschnittssatzgewinnermittlung als abgegolten gilt.

Die Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Aufwuchs, Gebäude, immaterielle Wirtschaftsgüter und Beteiligungen sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung

Einnahmen aus der Vermietung oder Verpachtung von zum Betrieb gehörenden Wirtschaftsgütern sind dem Gewinn hinzuzurechnen (z. B. aus der Zimmer-/Wohnungsvermietung an Feriengäste). Damit in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben können nicht abgezogen werden.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 3 EStG

242

Einnahmen aus Kapitalvermögen

Einnahmen aus Kapitalvermögen sind dem Gewinn hinzuzurechnen, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 3 EStG

243

2.4 Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung

Ist ein Land- und Forstwirt weder zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich noch nach Durchschnittssätzen verpflichtet, und ermittelt er den Gewinn auch nicht freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich, so kann er den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln.

244

Aufzeichnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben

Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung werden nur die tatsächlichen Geldbewegungen (Kasse, Bank) erfasst. Jede betrieblich veranlasste Zahlung muss daher vollständig und zeitnah (laufend) aufgezeichnet werden. Es genügt nicht, wenn nur die Belege (Verkaufsabrechnungen, Lieferantenrechnungen, Quitungen und so weiter) gesammelt werden. Einnahmen, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, können gleichmäßig auf den Zeitraum verteilt werden, für den die Vorauszahlung geleistet wird; eine Verteilung entsprechender Betriebsausgaben ist zwingend vorgeschrieben (zum Beispiel Vorauszahlungen von Pachten, Erbbauzinsen).

245

Bei der Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen können Steuerpflichtige, deren forstwirtschaftlich genutzte Fläche 50 Hektar nicht übersteigt, auf Antrag für ein Wirtschaftsjahr pauschale Betriebsausgaben abziehen (in Höhe von 55 Prozent der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes beziehungsweise – bei Verkauf auf dem Stamm – mit 20 Prozent der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes; im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung sogar mit 90/65 Prozent). Mit den pauschalen Betriebsausgaben sind sämtliche Betriebsausgaben mit Ausnahme der Wiederaufforstungskosten und der Minderung des Buchwerts für ein Wirtschaftsgut Baumbestand abgegolten.

Rechtsquelle: § 51 EStDV
§ 4 Forstschäden-Ausgleichsgesetz

Entnahmen und Einlagen sind grundsätzlich gesondert aufzuzeichnen.

Rechtsquelle: § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG

Sonstige Aufzeichnungen

246

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (insbesondere Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, Grund und Boden sowie Gebäude) sind in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis einzutragen, das

- den Tag der Anschaffung oder Herstellung beziehungsweise Einlage,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beziehungsweise den Einlagewert und
- die vorgenommenen Abschreibungen enthält.

Rechtsquelle: § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG
R 4.5 Abs. 3 EStR

Abnutzbare Wirtschaftsgüter, für die erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, sind unter Angabe

- des Tags der Anschaffung oder Herstellung,

- der Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sowie
- des Jahresbetrags der Abschreibung

in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis einzutragen.

Rechtsquelle: § 7a Abs. 8 EStG

Gewinnermittlung

Am Ende eines Wirtschaftsjahrs wird der Gewinn durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben wie folgt berechnet:

247

Betriebseinnahmen (vgl. RNr. 249)

- + Natural- und Sachentnahmen
 - Betriebsausgaben (vgl. RNr. 262)
 - Abschreibungen (vgl. RNr. 263)
 - gegebenenfalls Natural- und Sacheinlagen
 - Buchwert beziehungsweise Restbuchwert verkaufter oder entnommener Anlagegüter
-
- = Gewinn

Nicht berücksichtigt werden bei dieser Art der Gewinnermittlung

- Barentnahmen und -einlagen,
- durchlaufende Gelder,
- Darlehensaufnahmen und Darlehenstilgungen sowie
- Wertschwankungen im Betriebsvermögen.

Rechtsquelle: §§ 4 Abs. 3, 11 EStG
§ 60 Abs. 4 EStDV
R 4.5 EStR

2.5 Gewinnschätzung

Ermittelt ein Land- und Forstwirt seinen Gewinn

248

- weder durch Betriebsvermögensvergleich
- noch durch Einnahmenüberschussrechnung

- und ist eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht zulässig,

so ist das Finanzamt verpflichtet, den Gewinn zu schätzen.

Eine Gewinnschätzung ist auch dann vorzunehmen, wenn Bücher und Aufzeichnungen zwar vorhanden sind, diese aber so mangelhaft sind, dass sie für eine ordnungsmäßige Gewinnermittlung keine zuverlässige Grundlage bilden.

Die Inanspruchnahme bestimmter Steuererleichterungen (zum Beispiel Investitionsabzugsbetrag oder Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG, Gewinnübertragungen nach § 6b EStG) ist nicht möglich, wenn eine Gewinnschätzung durch das Finanzamt vorzunehmen ist.

Rechtsquelle: § 162 AO

IV. Betriebseinnahmen

249

Betriebseinnahmen sind Einnahmen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Zu den Betriebseinnahmen gehören alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die dem Land- und Forstwirt im Rahmen seines Betriebs zufließen. Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind die Betriebseinnahmen dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (in dem sie „verursacht“ worden sind). Auf den Zahlungseingang kommt es nicht an. Bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung ist dagegen grundsätzlich der Zahlungseingang (Zeitpunkt des Zuflusses) maßgebend; bei für mehr als fünf Jahre vorausgezahlte Einnahmen bei Nutzungsüberlassungen (zum Beispiel Pacht, Erbbauzins) kann aber eine gleichmäßige Verteilung erfolgen.

Zu den Betriebseinnahmen rechnen nicht nur die sich aus dem eigentlichen Betriebsablauf ergebenden Zuflüsse, sondern auch

- die Erlöse aus Hilfsgeschäften (zum Beispiel aus dem Verkauf einer Zugmaschine, aus der Veräußerung von Grundstücken, Tieren und so weiter),
- das Entgelt für Dienstleistungen (zum Beispiel für die Mitarbeit in Maschinenringen, Zimmervermietung an Feriengäste, für die Tätigkeit als Betriebshelfer und Ähnliches),
- die Erlöse aus betrieblichen Nebenquellen (zum Beispiel Zinsen aus dem betrieblichen Bankkonto und so weiter),
- Entschädigungen (zum Beispiel für Wertminderung des Grund und Bodens, für Wirtschafterschwernisse, Versicherungsleistungen aus der Hagel-, Schlachtvieh-, Brandversicherung, für entgehenden Holzzuwachs, für Verdienstausschlag und so weiter),
- Zuschüsse (zum Beispiel aus öffentlichen oder privaten Mitteln zur Anschaffung von Anlagegütern),
- Zulagen (zum Beispiel Ausgleichszulagen),
- Prämien (zum Beispiel Abschlachtprämien, Nichtvermarktungsprämien und so weiter) sowie
- zurückgezahlte Betriebsausgaben (zum Beispiel Kfz-Steuererstattung für ein betriebliches Fahrzeug).

Wie Betriebseinnahmen ist der Wert der Natural- und Nutzungsentnahmen zu verbuchen. Zurechnungen, die beim Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung notwendig werden, können den Gewinn ebenfalls erhöhen.

Im Folgenden werden einige Betriebsvorgänge behandelt, die zu Betriebseinnahmen und auch zu einer Betriebsvermögensmehrung (Gewinn) führen können. Außerdem werden Hinweise gegeben, wie die sofortige Besteuerung gemildert werden kann und welche Voraussetzungen dazu vorliegen müssen. Soweit nicht besonders erwähnt, ist für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen keine besondere Art der Gewinnermittlung vorgeschrieben. Jedoch ergibt sich schon aus der Natur der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, dass außer den dort jeweils ausdrücklich erwähnten Zu- und Abrechnungen besondere steuerliche Erleichterungen in der Regel nicht mehr in Betracht kommen.

1. Veräußerung von Anlagevermögen

250

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, insbesondere von Grund und Boden, führt häufig zur Aufdeckung so genannter „stiller Reserven“, die sich durch die Preisentwicklung oder andere Umstände angesammelt haben. Die sofortige Besteuerung dieser Gewinne kann vermieden werden, wenn sie auf Reinvestitionen übertragen werden.

Die Übertragung muss im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den vier folgenden Wirtschaftsjahren vorgenommen werden.

Bei Gebäuden verlängert sich der Übertragungszeitraum auf sechs Jahre, wenn mit der Herstellung des Gebäudes vor dem Schluss des vierten Wirtschaftsjahrs nach der Veräußerung begonnen worden ist. Der Gewinn kann auch auf Reinvestitionen des vorhergehenden Wirtschaftsjahrs (= Wirtschaftsjahr vor dem Wirtschaftsjahr der Veräußerung) übertragen werden.

Weitere Voraussetzung ist, dass die veräußerten Wirtschaftsgüter vor der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen des Betriebs gehört haben.

Gewinne, die entstanden sind bei der Veräußerung von

- Grund und Boden,
- Aufwuchs auf Grund und Boden (wenn der dazugehörige Grund und Boden mitveräußert wird),
- Gebäuden sowie von
- Binnenschiffen

können übertragen werden auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von

- Grund und Boden (soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist),

- Aufwuchs auf Grund und Boden (soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden oder von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden entstanden ist),
- Gebäuden (soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden oder von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden oder von Gebäuden entstanden ist) sowie von
- Binnenschiffen (soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Binnenschiffen entstanden ist).

Werden betriebliche Kapitalanteile veräußert, ist der Gewinn innerhalb bestimmter Fristen und Grenzen auf im Einzelnen in § 6b Abs. 10 EStG bezeichnete Reinvestitionen übertragbar.

Bei Gewinnsschätzung kommt die Reinvestitionsvergünstigung nicht in Betracht.

Die genannten Übertragungsmöglichkeiten erleichtern der Landwirtschaft die Anpassung an regionale, technische und wirtschaftliche Strukturveränderungen und unterstützen die Anschaffung oder Herstellung von Reinvestitionsgütern im Rahmen von Rationalisierungs- und Modernisierungsvorhaben.

Rechtsquelle: §§ 6b, 6c EStG
R 6b, 6c EStR

2. Entschädigungen bei Bau und Betrieb von Versorgungsleitungen

Entschädigungszahlungen für die Inanspruchnahme von land- und forstwirtschaftlichem Grundbesitz für den Bau und Betrieb von Versorgungsleitungen unterliegen der Einkommensteuer. Eine Tarifbegünstigung kommt für diese Entschädigungen in Betracht, wenn der Vertrag vor dem 1. Mai 1995 abgeschlossen worden ist.

3. Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse

252

Die sofortige Besteuerung der Entschädigung kann nach der höchst-richterlichen Finanzrechtsprechung nicht durch Bildung eines Schuldpostens in der Bilanz hinausgeschoben werden. Die Entschädigung ist im Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung in voller Höhe dem Gewinn hinzuzurechnen.

4. Rücklage für Ersatzbeschaffung

253

Scheidet ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt (Brand, Diebstahl, unverschuldet erlittener Verkehrsunfall) oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (zum Beispiel bei drohender Enteignung, Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke, für öffentlichen Straßenbau und so weiter) gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen aus, so kann ein eventuell realisierter Gewinn auf ein Ersatzwirtschaftsgut steuerfrei übertragen werden, wenn dieses dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllt, wie das ausgeschiedene Wirtschaftsgut. Die seuchenrechtliche Anordnung der Tötung eines Viehbestandes ist ein behördlicher Eingriff.

Rechtsquelle: R 6.6 EStR

5. Entschädigungen für Hagel-/Manöverschäden

254

Diese Entschädigungen können so behandelt werden, als seien sie erst in dem Wirtschaftsjahr angefallen, in dem die Ernte eingebracht werden würde, wenn sie nicht durch Hagel vernichtet beziehungsweise durch die Manöver beeinträchtigt worden wäre (nur bei buchführenden Land- und Forstwirten möglich).

6. Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln zur Anschaffung/Herstellung von Anlagegütern

Hier hat der Land- und Forstwirt ein Wahlrecht, ob er die Zuschüsse sofort als Betriebseinnahme behandelt (Gewinnerhöhung) oder ob er die Anschaffungs-/Herstellungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts um die Zuschüsse verringert. Durch den Abzug von den Anschaffungs-/Herstellungskosten wird die sofortige Besteuerung vermieden. Eine Besteuerung tritt jeweils nur in der Höhe ein, um die die Abschreibungen auf das betreffende Wirtschaftsgut geringer sind. Wird das Wirtschaftsgut, für dessen Anschaffungs-/Herstellungskosten die Zuschüsse gewährt werden, ganz oder teilweise erst in den folgenden Jahren angeschafft oder hergestellt, kann in Höhe der noch nicht verwendeten Zuschussbeträge eine steuerfreie Rücklage gebildet werden.

Rechtsquelle: R 6.5 EStR

255

7. Zuschüsse zu Betriebsausgaben

Zinsverbilligungszuschüsse nach dem Agrarkreditprogramm/Agrarinvestitionsförderprogramm und andere Zuschüsse zu Betriebsausgaben gehören zu den Betriebseinnahmen.

256

8. Zulagen

Ausgleichszulagen an Betriebe in benachteiligten Gebieten sind Betriebseinnahmen.

257

9. Förderleistungen aus Programmen für Landwirte

Ertragszuschüsse nach Förderprogrammen der Landwirtschaftsbehörden beziehungsweise aus EU-Haushaltsmitteln gehören ohne Einschränkung zu den Betriebseinnahmen.

260

10. Rechnungsabgrenzungsposten

261

Einnahmen, die vor dem Bilanzstichtag eingegangen sind, aber auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag entfallen, können durch Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens neutralisiert werden. Nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung ist eine Rechnungsabgrenzung auch bei zeitlich nicht befristeten Dauerleistungen zu bilden, wenn sie rechnerisch Ertrag für einen bestimmten Mindestzeitraum darstellen. Der Rechnungsabgrenzungsposten ist – gegebenenfalls anteilig – in dem Wirtschaftsjahr Gewinn erhöhend aufzulösen, dem die Einnahmen wirtschaftlich zuzurechnen sind (nur bei buchführenden Land- und Forstwirten möglich).

Rechtsquelle: § 5 Abs. 5 EStG

V. Betriebsausgaben

262

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Hierzu gehören in erster Linie die zur Betriebsführung erforderlichen Aufwendungen, wie zum Beispiel Ausgaben

- für die Feldbestellung,
- für Arbeitslöhne,
- für den Viehunterhalt,
- für Pachtflächen,
- für Treibstoffe und Energiemittel,
- für Steuern und Abgaben,
- für laufende Umlagen,
- für die Anschaffung von Grund und Boden sowie
- für die Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden oder sonstigen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens.

Pauschalierung

Eine allgemeine Pauschalierung von Betriebsausgaben ist bei Land- und Forstwirten nicht zulässig (ausgenommen außerhalb der Buchführung für bestimmte Aufwendungen bei Sonderkulturen, in der

Forstwirtschaft und im Rahmen der Sondergewinnermittlung nach § 13a Abs. 7 Nr. 3 EStG).

Rechtsquelle: § 4 Abs. 4 EStG

Verteilung auf die Nutzungsdauer

Nicht jede Ausgabe, die dem Grund nach Betriebsausgabe ist, führt sofort und in vollem Umfang zur Gewinnminderung. Die Anschaffungskosten für Grund und Boden wirken sich steuerlich in der Regel erst bei Veräußerung oder Entnahme des Grundstücks aus. Die Anschaffungskosten einer Zugmaschine zum Beispiel sind zwar Ausgaben eines Betriebs, sie dürfen aber weder zum Zeitpunkt der Anschaffung (Kauf beziehungsweise Lieferung) noch bei Bezahlung der Maschine als Betriebsausgabe voll abgesetzt werden. Eine Zugmaschine wird normalerweise viele Jahre im Betrieb genutzt; sie dient dem Betrieb längere Zeit zur Einkunftserzielung.

263

Deshalb müssen die Anschaffungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt werden.

Anschaffungskosten : Nutzungsdauer = jährliche Abschreibung

Steuertechnisch wird diese Abschreibung „Absetzung für Abnutzung (AfA)“ genannt.

Rechtsquelle: § 7 EStG

Welcher Nutzungszeitraum beim einzelnen Wirtschaftsgut zugrunde zu legen ist, hängt davon ab, wie lange das Wirtschaftsgut unter den Bedingungen des jeweiligen Betriebs gewöhnlich genutzt werden kann (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer). Im Zweifelsfall geben die vom BMF herausgegebenen AfA-Tabellen einen Anhaltspunkt für die Bemessung der Nutzungsdauer. Für Gebäude und Gebäudeteile ist die Nutzungsdauer ohnehin gesetzlich vorgeschrieben (vgl. RNR. 265).

Die abnutzbaren und damit abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter können in drei Gruppen eingeteilt werden:

- abnutzbare unbewegliche Wirtschaftsgüter,
- abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter und
- abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter.

Zu den ersteren gehören Gebäude, Gebäudeteile, Einfriedungen.

Die zweite Gruppe umfasst die übrigen körperlichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, wie zum Beispiel

- Maschinen, maschinelle Anlagen und
- Betriebsvorrichtungen (Silos, Stalleinrichtungen, Gülle- und Jauchegruben, Dungstätten, Greiferanlagen und so weiter).

Zu den immateriellen Wirtschaftsgütern gehören zum Beispiel Belieferungsrechte.

Nicht abschreibungsfähig sind die Anschaffungskosten

- von Grund und Boden,
- von Beteiligungen an Genossenschaften,
- von zeitlich unbegrenzten Rechten sowie
- von Umlaufvermögen.

Diese Wirtschaftsgüter unterliegen in der Regel keinem Wertverzehr, planmäßige Abschreibungen sind daher nicht vorgesehen. In bestimmten Fällen kann jedoch eine Teilwertabschreibung in Betracht kommen (nur bei buchführenden Land- und Forstwirten möglich).

Für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 800 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen, beziehungsweise 250 Euro aber nicht 1.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) übersteigen, vgl. RNR. 272.

Abschreibungsmöglichkeiten

Es gibt folgende Abschreibungsmöglichkeiten:

264

- Normal-AfA (lineare AfA = AfA in gleichbleibenden Jahresbeträgen),
- degressive AfA (AfA in fallenden Jahresbeträgen),
- erhöhte AfA,
- Sonder-AfA,
- AfA nach Maßgabe der Leistung.

Zum Investitionsabzugsbetrag und den Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe vgl. RNRn. 270, 273.

1. Normalabschreibung

Wirtschaftsgebäude

Bei Wirtschaftsgebäuden (= Gebäude, soweit sie zum Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen), für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. März 1985 gestellt worden ist, beläuft sich die Normalabschreibung auf jährlich 3 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der AfA-Satz beträgt 4 Prozent, wenn der Land- und Forstwirt im Fall der Herstellung vor dem 1. Januar 2001 mit der Herstellung begonnen hat oder im Fall der Anschaffung das Gebäude aufgrund eines vor dem 1. Januar 2001 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags angeschafft hat. Für die Normalabschreibung bei Gebäuden, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, gilt Folgendes:

265

Sie beträgt bei Gebäuden, die nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Das entspricht einer Nutzungsdauer von 50 Jahren (= Abschreibungszeitraum). Beträgt die tatsächliche Nutzung weniger als 50 Jahre, kann ein höherer Abschreibungssatz in Betracht kommen.

Bei Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt wurden, beträgt die Abschreibung 2,5 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Wird ein Gebäude im Lauf eines Wirtschaftsjahrs fertiggestellt oder angeschafft beziehungsweise veräußert oder entnommen, so kann die Abschreibung nur zeitanteilig in Anspruch genommen werden.

Rechtsquelle: § 7 Abs. 4 EStG
R 7.4 EStG

266

Bewegliche Wirtschaftsgüter

Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern richtet sich die jährliche Abschreibung nach der jeweiligen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

Beispiel

Anschaffungskosten eines mehrreihigen gebrauchten Vollernters 150.000 Euro, Tag der Anschaffung (Lieferung) 1. Juli 2018, Nutzungsdauer fünf Jahre, AfA-Satz 20 Prozent.

Normal-AfA	Wj 2018/2019	20 Prozent =	30.000 Euro
	Wj 2019/2020	20 Prozent =	30.000 Euro
	Wj 2020/2021	20 Prozent =	30.000 Euro
	Wj 2021/2022	20 Prozent =	30.000 Euro
	Wj 2022/2023	20 Prozent =	30.000 Euro

Bei Anschaffung/Herstellung im Lauf des Wirtschaftsjahrs kann die AfA nur für die angefangenen Monate in Anspruch genommen werden.

Rechtsquelle: § 7 Abs. 1 EStG
R 7.4 Abs. 3 EStG

2. Degressive Abschreibung

2.1 Bei Gebäuden

267

Die degressive Abschreibung gilt nur für Altfälle und kann statt der normalen Abschreibung in Anspruch genommen werden.

Die Anwendungsfälle der degressiven Abschreibung bei Gebäuden ergeben sich aus § 7 Abs. 5 EStG.

Rechtsquelle: § 7 Abs. 5 EStG

2.2 Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern

Die Inanspruchnahme einer degressiven Abschreibung ist bei Anschaffung/Herstellung nach dem 31. Dezember 2010 nicht mehr zulässig.

268

Rechtsquelle: § 7 Abs. 2 EStG

3. Erhöhte Abschreibungen

Erhöht abgeschrieben werden können die Herstellungskosten

269

- bestimmter Baumaßnahmen im Sinn des Baugesetzbuches (§ 7h EStG, R 7h EStR),
- von Baumaßnahmen an Baudenkmalen (§ 7i EStG, R 7i EStR).

Abschreibungsverzeichnis

Wird der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme erhöhter AfA, dass die abzuschreibenden Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis eingetragen werden, das

- den Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und
- die Höhe der jährlichen Abschreibung enthält.

Weitergehende Erläuterungen enthalten die „Steuertipps für Haus und Grund“, die ebenfalls vom Bayerischen Finanzministerium herausgegeben werden.

4. Sonderabschreibungen

Nach § 7g EStG können Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs-/Herstellungskosten in Anspruch genommen werden, wenn

270

- abnutzbare bewegliche Anlagegüter angeschafft oder hergestellt werden,
- die zu mindestens 90 Prozent eigenbetrieblich genutzt werden
- und mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Land- und Forstwirts verbleiben.

Weitere Voraussetzung ist, dass der Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, nicht mehr als 125.000 Euro beträgt, oder dass der Gewinn bei Einnahmenüberschussrechnung 100.000 Euro nicht übersteigt. Die Sonderabschreibungen von insgesamt 20 Prozent können nach Wahl des Steuerpflichtigen im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren vorgenommen werden. Sie sind zusätzlich zur Normalabschreibung zulässig.

Die Ausführungen in RNr. 269 zur Führung eines Verzeichnisses bei Einnahmenüberschussrechnung gelten entsprechend. Zum Investitionsabzugsbetrag vgl. RNr. 273.

Rechtsquelle: § 7g EStG

5. AfA nach Maßgabe der Leistung

271

Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren jährliche Leistung in der Regel erheblich schwankt, kann die AfA entsprechend der jährlichen Leistung (zum Beispiel nach gefahrenen Kilometern, Betriebs-/Arbeitsstunden) vorgenommen werden, wenn dies wirtschaftlich begründet ist.

Rechtsquelle: § 7 Abs. 1 EStG

6. AfA bei geringwertigen Wirtschaftsgütern und Wirtschaftsgütern, für die ein Sammelposten zu bilden ist

Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter

Haben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines betrieblich genutzten, beweglichen und selbstständig nutzungsfähigen Gegenstands des Anlagevermögens nicht mehr als 800 Euro ohne Umsatzsteuer betragen, können diese im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in vollem Umfang als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Voraussetzung dafür ist, dass der Gegenstand unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung sowie der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen wird. Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben bereits aus der Buchführung ersichtlich sind oder wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den jeweiligen Gegenstand 250 Euro nicht übersteigen.

272

Rechtsquelle: § 6 Abs. 2 EStG
R 6.13 EStR

Sammelposten

Haben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines betrieblich genutzten, beweglichen und selbstständig nutzungsfähigen Gegenstands des Anlagevermögens mehr als 250 Euro, aber nicht mehr als 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer betragen, können sie in einen so genannten Sammelposten aufgenommen werden. Dieses Wahlrecht kann aber nur einheitlich für alle in einem Jahr angeschafften oder hergestellten Gegenstände, die die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen, in Anspruch genommen werden. In jedem Jahr, in dem solche Gegenstände angeschafft oder hergestellt werden und in dem die Sammelpostenmethode gewählt wird, ist ein eigener Sammelposten zu bilden. Der Sammelposten ist im Jahr der Bildung und in den folgenden vier Jahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen.

Rechtsquelle: § 6 Abs. 2a EStG
R 6.13 EStR

7. Investitionsabzugsbetrag

273

Wenn der Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem der Abzug vorgenommen wird, 125.000 Euro nicht übersteigt oder bei Einnahmenüberschussrechnung der Gewinn 100.000 Euro nicht übersteigt, kann der Land- und Forstwirt für die künftige Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter einen Betrag bis zur Höhe von 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten Gewinn mindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). Der Land- und Forstwirt muss beabsichtigen, das Wirtschaftsgut in den folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen und es ab dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung bis zum Ende des nachfolgenden Wirtschaftsjahrs zu mindestens 90 Prozent in einer inländischen Betriebsstätte zu nutzen. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts ist der dafür in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 Prozent der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch in Höhe des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags, Gewinn erhöhend hinzuzurechnen. Gleichzeitig können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts um denselben Betrag Gewinn mindernd herabgesetzt werden, so dass sich per Saldo keine Gewinnauswirkung ergibt.

Zur Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen müssen dem Finanzamt die Summen der Abzugsbeträge und der gegebenenfalls hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt werden. Das kann entweder im Rahmen einer E-Bilanz oder im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung erfolgen. Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das Finanzamt im Einzelfall auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Dann müssen sich die oben genannten Angaben aus den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen ergeben.

Erfolgt die Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts nicht beziehungsweise nicht rechtzeitig oder über-

steigt der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag 40 Prozent der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist der Abzug insoweit in dem Jahr der Inanspruchnahme rückgängig zu machen.

Rechtsquelle: § 7g Abs. 1 - 4 EStG

8. Keine Betriebsausgaben

Nicht zu den Betriebsausgaben gehören

274

- Ausgaben für den persönlichen Bedarf, für Verpflegung, für Kleidung (ausgenommen Berufskleidung), für Möbel und Einrichtungsgegenstände der Wohnung, für private Versicherungen (zum Beispiel Krankenkasse, Pflegeversicherung, Alterskasse, Hausratversicherung), für Steuern vom Einkommen, für Repräsentation;
- Altenteilslasten, die im Zusammenhang mit einer Betriebsübergabe stehen. Die Altenteilslasten sind jedoch Sonderausgaben beim Verpflichteten (vgl. RNr. 301) und sonstige Einkünfte beim Berechtigten (vgl. RNr. 285).

VI. Besonderheiten bei der Veräußerung, Aufgabe oder Verpachtung eines Betriebs

1. Vollentgeltliche Veräußerung

1.1 Veräußerungserlös/Veräußerungsgewinn

Neben dem laufenden Gewinn unterliegt auch der Gewinn aus der vollentgeltlichen Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der Einkommensteuer.

275

Veräußerungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös beziehungsweise dem gemeinen Wert der

Betriebsgegenstände einerseits und dem Buchwert zuzüglich Veräußerungskosten andererseits. Wirtschaftsgüter, die anlässlich der Veräußerung in das Privatvermögen überführt werden, sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der Veräußerungsgewinn ist stets nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln. Wird der laufende Gewinn nach Durchschnittssätzen oder durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt oder vom Finanzamt geschätzt, so ist zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns eine Bilanz anzufertigen, in der sämtliche zum Zeitpunkt der Veräußerung vorhandenen Wirtschaftsgüter zu erfassen und zu bewerten sind.

Etwa notwendig werdende Gewinnkorrekturen, wie sie beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erforderlich werden, sind beim laufenden Gewinn vorzunehmen.

Vollentgeltlich ist eine Veräußerung, wenn der Betrieb

- im Ganzen
- gegen Entgelt
- auf einen Dritten übertragen wird und
- die Leistungen des Veräußerers und des Erwerbers nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogen worden sind.

Zum Veräußerungserlös gehören neben dem Barerlös zum Beispiel auch übernommene Schulden oder Rentenzahlungen.

1.2 Veräußerungskosten

276

Hierunter fallen Aufwendungen, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zum Veräußerungsgeschäft stehen, auch wenn sie nicht im gleichen Kalenderjahr anfallen, zum Beispiel Notarkosten für Kaufvertragsbeurkundung, Maklerprovision, Umsatzsteuer auf Veräußerungserlös und so weiter.

Rechtsquelle: §§ 14, 16 Abs. 2 EStG

1.3 Steuererleichterungen im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung

Bei der Betriebsveräußerung müssen die gesamten stillen Reserven eines Betriebs auf einmal aufgedeckt und – mit Einschränkungen – versteuert werden.

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns kann auf verschiedene Weise gemildert werden

- durch Berücksichtigung von Freibeträgen,
- durch Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes,
- durch Reinvestition des Veräußerungsgewinns in einen anderen Betrieb und
- durch Verteilen des Veräußerungsgewinns auf mehrere Jahre (Tarifermäßigung).

Allgemeiner Freibetrag bei Betriebsverkauf

Beim Betriebsverkauf wird ein Freibetrag bis zu 45.000 Euro gewährt, wenn der Land- und Forstwirt das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinn dauernd berufsunfähig ist; die Gewinngrenze beträgt 136.000 Euro. Der antragsgebundene Freibetrag wird dem Land- und Forstwirt für alle Veräußerungen ab 1. Januar 1996 insgesamt nur einmal gewährt (Freibeträge bei früheren Veräußerungen bleiben unberücksichtigt).

Beispiel

Veräußerungsgewinn	157.000 Euro	157.000 Euro
Gewinngrenze	– 136.000 Euro	
übersteigender Betrag	21.000 Euro	
Freibetrag	45.000 Euro	
– übersteigender Betrag	– 21.000 Euro	
– verbleibender Freibetrag	24.000 Euro	– 24.000 Euro
zu versteuernder Veräußerungsgewinn		<u>133.000 Euro</u>

Rechtsquelle: § 16 Abs. 4 EStG
R 16 Abs. 13, 14 EStR

279

Ermäßigter Steuersatz/andere Tarifiermäßigung

Der über einen eventuell zu gewährenden Freibetrag hinausgehende Veräußerungsgewinn kann unter folgenden Voraussetzungen ermäßigt besteuert werden:

- Hat im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe der Land- und Forstwirt das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, wird auf Antrag der Veräußerungsgewinn nur mit 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens jedoch mit 14 Prozent besteuert. Diese Ermäßigung gilt nur für einen Betrag bis zu 5 Millionen Euro. Sie kann nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden. Die Versteuerung eines Veräußerungsgewinns mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz vor 2001 (EStG alter Fassung) ist unschädlich.
- Kann oder will der Land- und Forstwirt die Steuerermäßigung mit 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes (mindestens 14 Prozent) nicht in Anspruch nehmen, ist die auf den Veräußerungsgewinn zu erhebende Einkommensteuer nach der so genannten Fünftelregelung zu berechnen. Hierbei wird die Steuer zunächst aus den Beträgen ermittelt, die sich nach dem übrigen zu versteuernden Einkommen zuzüglich einem Fünftel des Veräußerungsgewinns und ohne das Fünftel ergeben. Sodann wird aus den beiden Steuerbeträgen die Differenz errechnet und diese mit 5 vervielfacht. Das Ergebnis ist die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer. Diese Tarifiermäßigung braucht nicht beantragt werden; sie wird von Amts wegen gewährt.

Beide Steuervergünstigungen scheiden aus, wenn für den Veräußerungsgewinn ganz oder teilweise Reinvestitionsvergünstigungen (vgl. nachfolgende RNr.) in Anspruch genommen werden.

Rechtsquelle: § 34 Abs. 1 - 3 EStG
R 34.5, 34.1, 34.2 EStR

280

Bildung einer Rücklage

Auch durch Bildung einer Rücklage nach §§ 6b, 6c EStG (vgl. RNr. 250) kann die sofortige Besteuerung des Veräußerungsgewinns weit-

gehend vermieden werden. Voraussetzung für die Rücklagenbildung ist, dass die spätere Übertragung der Rücklage auf ein begünstigtes Reinvestitionsobjekt objektiv möglich ist.

Zu den weiteren Voraussetzungen einer Gewinnübertragung nach §§ 6b, 6c EStG vgl. R 6b.2 Abs. 10 EStR.

Die Berücksichtigung von Freibeträgen oder die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes beziehungsweise einer anderen Tarifiermäßigung kommt in diesem Fall auch dann nicht mehr in Betracht, wenn die Rücklage später Gewinn erhöhend aufzulösen ist, weil sich die beabsichtigte Reinvestition zerschlagen hat.

2. Unentgeltliche Betriebsübertragung

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unentgeltlich auf einen Dritten übertragen, entsteht kein Veräußerungsgewinn.

281

Der Erwerber/Übernehmer muss die Buchwerte seines Vorgängers fortführen.

Eine unentgeltliche Übertragung liegt stets vor, wenn der Übernehmer keine Gegenleistung erbringt (zum Beispiel im Erbfall, bei vorweggenommener Erbfolge, bei Schenkung).

Übertragung gegen Altenteil

Bei Übertragung von Eltern auf Kinder besteht im Allgemeinen die Vermutung der Unentgeltlichkeit. Eine unentgeltliche Übertragung liegt auch dann vor, wenn der Übernehmer Auflagen erfüllen muss, wenn er zum Beispiel

- dem Übergeber lebenslang angemessene Versorgung geben muss (Leibgeding, Altenteil – vgl. RNr. 301);
- dem Übergeber oder einem weichenden Erben ein Wohnrecht oder Nutzungsrecht an einem einzelnen Betriebsteil (zum Beispiel an einer Waldparzelle) einräumen muss;

- zugunsten des Übergebers oder weichender Erben (dingliche) Sicherheiten bestellen muss (Eintragung eines Wohn- oder Nutzungsrechts im Grundbuch);
- Bestattungs- oder Grabpflegekosten übernehmen muss;
- Betriebsschulden tilgen muss.

Rechtsquelle: § 6 Abs. 3 EStG
H 16 Abs. 6 EStH

3. Teilentgeltliche Betriebsveräußerung

282

Hat der Übernehmer bei der Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs Abstandszahlungen an den Übergeber (zum Beispiel Gutsabstandsgelder) und/oder Abfindungen an weichende Erben (Gleichstellungsgelder an Geschwister und so weiter) zu erbringen oder muss er Privatschulden des bisherigen Betriebsinhabers übernehmen, liegt eine teilentgeltliche Betriebsveräußerung vor.

Ein Veräußerungsgewinn entsteht in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen Abstandszahlungen/Gleichstellungsgeldern/übernommenen Privatschulden (Veräußerungserlös) einerseits und dem (vollen) Buchwert (Kapital) des Betriebs. Ist der Buchwert höher, ergibt sich kein Veräußerungsgewinn; ein Verlust kann steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Bei einer teilentgeltlichen Veräußerung kann sowohl der volle Freibetrag als auch der ermäßigte Steuersatz oder eine andere Tarifiermäßigung in Betracht kommen (vgl. RNrn. 277 und 279).

4. Betriebsaufgabe

283

Die Betriebsaufgabe ist eine Unterart der vollentgeltlichen Betriebsveräußerung (vgl. RNr. 275).

Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn

- in einem einheitlichen Vorgang
- innerhalb kurzer Zeit (im Allgemeinen innerhalb von sechs Monaten)

- alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs
- an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden und
- dadurch der Betrieb als lebendiger Organismus zu bestehen aufhört.

Eine Betriebsaufgabe setzt eine eindeutige Willenserklärung oder Handlung des Land- und Forstwirts voraus.

Zur Ermittlung des Aufgabegewinns, zur Berücksichtigung von Freibeträgen und zur Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes beziehungsweise einer anderen Tarifiermäßigung gelten die Ausführungen zur vollentgeltlichen Betriebsveräußerung (vgl. RNrn. 277 bis 280) sinngemäß.

Rechtsquelle: § 16 Abs. 3 EStG
R 16 Abs. 2 EStR

5. Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung

Liegen nach der Beendigung der aktiven (werbenden) Tätigkeit die Voraussetzungen einer Betriebsunterbrechung oder einer Betriebsverpachtung im Ganzen vor, gilt in der Folgezeit der Betrieb unwiderleglich solange als fortgeführt, bis der Steuerpflichtige die Aufgabe des Betriebs ausdrücklich erklärt oder bis dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Betriebsaufgabe erfüllt sind (zur Betriebsaufgabe vgl. RNr. 283). Ein Betrieb ist im Ganzen verpachtet, wenn die Nutzflächen entweder an einen oder an mehrere Pächter (im letztgenannten Fall parzellenweise Verpachtung) verpachtet worden sind.

284

Die Aufgabe des Betriebs ist für den vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt anzuerkennen, wenn die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird.

Solange dem Finanzamt gegenüber nicht ausdrücklich die Betriebsaufgabe erklärt wird, gilt der Betrieb als fortbestehend mit der Folge, dass daraus weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden.

Wird vom Steuerpflichtigen die Aufgabe des Betriebs nicht erklärt, werden dem Finanzamt jedoch Tatsachen bekannt, dass die Voraussetzungen der Betriebsunterbrechung oder der Betriebsverpachtung im Ganzen nicht mehr vorliegen, so gilt der Betrieb ebenfalls als aufgegeben. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn der Betrieb zwischenzeitlich durch Veräußerung, Entnahme oder Umgestaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen (zum Beispiel landwirtschaftliche Flächen, Betriebsgebäude usw.) nach Ablauf der Pachtzeit nicht mehr fortgeführt werden kann.

Rechtsquelle: § 16 Abs. 3b EStG
H 14, 16 Abs. 5 EStH

6. Altenteilsleistungen

285

Aus Vereinfachungsgründen wird hier nur die Behandlung der Altenteilsleistungen beim Berechtigten, das ist der Übergeber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, dargestellt. Die Behandlung beim Verpflichteten ergibt sich aus den Ausführungen zu den Sonderausgaben, vgl. RNR. 301ff.

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe werden in der Regel gegen Altenteils- oder Versorgungsleistungen (Leibgeding), das heißt steuerlich gesehen unentgeltlich (vgl. RNR. 281), übergeben.

Die Übergabeleistungen werden dabei weder als Entgelt für die Übergabe noch überwiegend in Erfüllung einer Unterhaltsverpflichtung erbracht (Überwiegen des Unterhaltscharakters ist dann anzunehmen, wenn der Wert des übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs weniger als die Hälfte des Werts der Zuwendungen beträgt). Solche Altenteilsleistungen haben darüber hinaus regelmäßig den Zweck, den den jeweiligen Verhältnissen entsprechenden Lebensbedarf des Berechtigten sicherzustellen. Sind die Nettoerträge aus dem übergebenen Vermögen ausreichend hoch, um daraus die Altenteilsleistungen zu erbringen, sind diese beim Verpflichteten als Sonderausgaben abzugsfähig und beim Berechtigten als sonstige Einkünfte zu besteuern. Beziehen Ehegatten als Gesamtberechtigte die Altenteilsleistungen, hat jeder der Ehegatten (anteilig) sonstige Einkünfte, auch wenn nur ein Ehegatte Betriebsinhaber war.

Bei Barleistungen richtet sich die Höhe der Besteuerung nach dem Abzug beim Verpflichteten. Sie können entweder in voller Höhe – als wiederkehrende Bezüge nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG – oder nur mit dem niedrigeren Ertragsanteil, falls es sich um eine Leibrente handelt (§ 22 Nr. 1 Satz 3 a bb EStG), zu besteuern sein (vgl. RNr. 301).

Die vorstehende Unterscheidung zwischen voller Besteuerung und Besteuerung mit dem Ertragsanteil gilt letztmalig für Barleistungen, die auf vor dem 1. Januar 2008 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen. Für Versorgungsleistungen, die auf nach dem 31. Dezember 2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen, kommt ausschließlich die volle Besteuerung in Betracht. Eine Beschränkung auf den Ertragsanteil ist für Neufälle nach diesem Stichtag nicht mehr möglich.

Die Übernahme der Kosten für Strom, Gas, Heizung, Wasser und Schönheitsreparaturen durch den Altenteilsverpflichteten führt zu wiederkehrenden Bezügen beim Berechtigten.

Wegen der Bemessung der Sachleistungen wird auf RNr. 301 hingewiesen.

In diesem Zusammenhang ist noch zu bemerken, dass bei der Besteuerung der Einnahmen als sonstige Einkünfte beim Berechtigten ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 102 Euro zu berücksichtigen ist, falls keine höheren Werbungskosten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Rechtsquelle: § 22 Nr. 1 EStG
H 22.1, 22.4 EStH
R 22.4 EStR

VII. Bodengewinnbesteuerung

Wie bereits in RNr. 250 ausgeführt, gehören Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden zu den Betriebseinnahmen. In welcher Höhe beim jeweiligen Veräußerungsvorgang Gewinne

entstehen, hängt unter anderem davon ab, mit welchem Wert das veräußerte Grundstück zu Buche steht (Veräußerungserlös abzüglich Veräußerungskosten abzüglich Buchwert = Veräußerungsgewinn). Als Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung kommen in Betracht

- wenn der Grund und Boden nach dem 30. Juni 1970 entgeltlich erworben worden ist:
die Anschaffungskosten (Kaufpreis einschließlich Nebenkosten);
- wenn der Grund und Boden am 30. Juni 1970 bereits zum Betriebsvermögen gehört hat:
der doppelte Ausgangsbetrag (entspricht grundsätzlich dem Achtfachen der im Liegenschaftskataster ausgewiesenen Ertragsmesszahl) oder
- der vom Finanzamt festgestellte höhere Teilwert zum 1. Juli 1970 (der Preis, den ein Erwerber des ganzen Betriebs für das einzelne Wirtschaftsgut zahlen würde, unter der Annahme, dass er den Betrieb fortführt). Dies gilt nur, wenn die Feststellung des Teilwerts bis Ende des Jahres 1975 beantragt worden ist.

Für die Entnahme von Grund und Boden aus dem Betrieb gelten die gleichen Regelungen.

Rechtsquelle: § 55 EStG

VIII. Sonstige steuerfreie Einnahmen

290

Verschiedene Einnahmen sind steuerfrei und werden deshalb zur Einkommensteuer nicht herangezogen. Nachfolgend werden die steuerfreien Einnahmen, wie sie bei Land- und Forstwirten vorkommen können, beispielhaft aufgezählt:

1. Krankenversicherung/Unfallversicherung

291

Leistungen aus einer Krankenversicherung, aus einer Pflegeversicherung und aus der gesetzlichen Unfallversicherung, und zwar

sowohl Bar- als auch Sachleistungen sind steuerfrei. Es ist auch ohne Bedeutung, ob die Leistungen dem ursprünglich Berechtigten oder den Hinterbliebenen gewährt werden.

Rechtsquelle: § 3 Nr. 1a EStG
H 3.1 EStH

2. Gesetzliche Rentenversicherung

Steuerfrei sind Sachleistungen und Kinderzuschüsse aus den gesetzlichen Rentenversicherungen einschließlich der Sachleistungen nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte (ALG); ferner folgende Geldleistungen

292

- nach § 10 ALG (Medizinische Rehabilitation bei Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit durch Krankheit oder Behinderung);
- nach den §§ 36 bis 39 ALG (Betriebs- und Haushaltshilfe oder sonstige Leistungen bei Arbeitsunfähigkeit oder im Todesfall zur Aufrechterhaltung des landwirtschaftlichen Unternehmens).

Rechtsquelle: § 3 Nrn. 1b, c EStG

3. Mutterschaftsgeld

Steuerfrei sind

293

- das Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, der Reichsversicherungsordnung und dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte,
- die Sonderunterstützung für im Familienhaushalt beschäftigte Frauen sowie
- der Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz beziehungsweise der Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung.

Rechtsquelle: § 3 Nr. 1d EStG

4. Erziehungsgeld/Elterngeld/Rentenzuschläge für Kindererziehung

294

Steuerfrei sind

- das Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz und vergleichbaren Regelungen nach Landesgesetzen,
- das Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz und vergleichbare Leistungen der Länder sowie
- Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach den §§ 294 bis 299 SGB VI.

Rechtsquelle: § 3 Nr. 67 EStG

5. Versorgungsbezüge an Wehr- und Zivildienstbeschädigte

295

Steuerfrei sind Versorgungsbezüge, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln an Wehrdienstbeschädigte, im Freiwilligen Wehrdienst Beschädigte, Zivildienstbeschädigte und im Bundesfreiwilligendienst Beschädigte oder ihre Hinterbliebenen, Kriegsbeschädigte, Kriegshinterbliebene und ihnen gleichgestellte Personen gezahlt werden, soweit es sich nicht um Bezüge handelt, die aufgrund der Dienstzeit gewährt werden.

Rechtsquelle: § 3 Nr. 6 EStG
R 3.6 LStR

6. Leistungen nach dem Bundeskindergeldgesetz

296

Ebenfalls steuerfrei sind Leistungen, die aufgrund des Bundeskindergeldgesetzes gewährt werden.

Rechtsquelle: § 3 Nr. 24 EStG

7. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten

297

Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder

der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 AO) sind bis zur Höhe von 2.400 Euro im Jahr steuerfrei (so genannter Übungsleiterfreibetrag).

Eine Tätigkeit, die ihrer Art nach keine übungsleitende, ausbildende, erzieherische, betreuende oder künstlerische Tätigkeit und keine Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen ist, wie zum Beispiel eine Tätigkeit als Vorstandsmitglied, als Vereinskassier oder als Geräte- und Platzwart bei einem Sportverein, ist nicht mit 2.400 Euro begünstigt. Für derartige Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich kann ein allgemeiner Freibetrag bis zur Höhe von insgesamt 720 Euro im Kalenderjahr in Betracht kommen. Der Ansatz dieses allgemeinen Freibetrags (so genannte Ehrenamtszuschale) ist jedoch ausgeschlossen, wenn – bezogen auf die gesamten Einnahmen aus der jeweiligen nebenberuflichen Tätigkeit – ganz oder teilweise die Steuerbefreiung für bestimmte Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen oder der Übungsleiterfreibetrag gewährt wird. Dies bedeutet, dass bei der einzelnen Nebentätigkeit der allgemeine Freibetrag nicht zusätzlich zu diesen Sonderfreibeträgen berücksichtigt werden kann.

Überschreiten die Einnahmen für die genannten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.

Rechtsquelle: § 3 Nrn. 26, 26a EStG
R 3.26 LStR

8. Zuschüsse zum Alterskassenbeitrag

Steuerbefreit sind Zuschüsse zum Beitrag nach § 32 ALG. Diese Zuschüsse beziehen sich auf die Beiträge des Landwirts zur landwirtschaftlichen Alterskasse und mindern den Sonderausgabenabzug für die Beiträge.

Rechtsquelle: § 3 Nr. 17 EStG

9. Produktionsaufgaberente/Ausgleichsgeld

299

Der Grundbetrag der Produktionsaufgaberente nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (FELEG) ist bis zum Höchstbetrag von insgesamt 18.407 Euro steuerfrei. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen der Flächenzuschlag (bei Stilllegung der Flächen) und die Übernahme von Beiträgen zur Alterssicherung, Berufsgenossenschaft und Krankenversicherung durch den Bund. In gleichem Umfang sind Ausgleichsgelder an landwirtschaftliche Arbeitnehmer bei Einstellung ihrer Erwerbstätigkeit steuerfrei.

Rechtsquelle: § 3 Nr. 27 EStG

IX. Sonderausgaben

1. Allgemeines

300

Sonderausgaben sind Aufwendungen der Lebensführung, die aus besonderen Gründen steuerlich begünstigt werden. Es können nur gezahlte, das heißt tatsächlich geleistete Sonderausgaben abgezogen werden.

Sonderausgaben sind nur bestimmte Aufwendungen, soweit sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind.

Die einzelnen Sonderausgaben sind in den „Steuertipps für Familien“ beschrieben, die ebenfalls vom Bayerischen Finanzministerium herausgegeben werden. Als spezielle Leistungen von Land- und Forstwirten, die zum Sonderausgabenabzug führen können, sind zu nennen

- Beiträge zur Krankenversicherung der Landwirte,
- Beiträge zur landwirtschaftlichen Alterskasse (ohne Beitragsrückstellungen und -zuschüsse),

- gezahlte Kirchengrundsteuer.

Rechtsquelle: § 10 EStG
R 10.1, 10.5, 10.7 EStR
H 10.1, 10.5, 10.7 EStH

2. Altenteilsleistungen

Nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG sind auch Altenteils- oder Versorgungsleistungen (Leibgeding) an die früheren Betriebsinhaber Sonderausgaben und nicht Betriebsausgaben, wenn es sich hierbei weder um ein ausgewogenes Entgelt für die Überlassung des Betriebs noch überwiegend um Unterhaltsleistungen in Erfüllung der Unterhaltspflicht handelt (vgl. RNr. 285). Altenteilsleistungen im Rahmen von Hofübergabeverträgen erfüllen die letztgenannten Voraussetzungen zumeist nicht, sie sind deshalb regelmäßig als Sonderausgaben abzugsfähig, sofern sie die Nettoerträge aus dem übergebenen Vermögen nicht übersteigen.

301

Dies gilt auch dann, wenn das Altenteil in der Form von Naturalleistungen und Geldleistungen gewährt wird. Für den Abzug von Verpflegungsleistungen können bei fehlendem Einzelnachweis als Anteil die anteiligen Werte der Sachbezüge in der Sozialversicherung, die von Zeit zu Zeit durch Verordnung der Bundesregierung bekannt gemacht werden, herangezogen werden. Für Beleuchtung und Heizung werden die Beträge vom Finanzamt geschätzt.

Altenteilerwohnung

Wird eine Wohnung aufgrund eines Altenteilsvertrags überlassen, sind als dauernde Lasten für die Wohnungsüberlassung die tatsächlichen Kosten für Strom, Gas, Heizung (Brennstoffe), Wasser und Schönheitsreparaturen zu berücksichtigen; die Aufwendungen für Beleuchtung und Heizung werden vom Finanzamt geschätzt.

302

Ein Abzug als Sonderausgabe kommt regelmäßig nicht in Betracht, wenn sich der bisherige Eigentümer die Nutzungsbefugnis am gesamten übertragenen Vermögen vorbehalten hat.

Bargeld

Geldleistungen sind grundsätzlich in vollem Umfang als dauernde Lasten abziehbar, da sie aufgrund der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags als abänderbar gelten. Etwas anderes gilt nur, wenn und soweit die Abänderbarkeit vertraglich ausdrücklich ausgeschlossen wird. Wegen der näheren Einzelheiten hierzu wird auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. September 2004 verwiesen, das im Bundessteuerblatt 2004 Teil I S. 922 veröffentlicht ist.

Bei bestehender Abänderungsmöglichkeit gilt der volle Sonderausgabenabzug (als dauernde Last) sowohl für Geldleistungen, die neben Sachleistungen erbracht werden (Taschengeld und dergleichen), als auch in Fällen, in denen nur Barleistungen vereinbart und gezahlt werden. Ist die Anpassungsmöglichkeit ausgeschlossen, kommt ein Abzug der Geldleistungen nur eingeschränkt mit dem so genannten Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchstabe a bb EStG in Betracht.

Die vorstehende Unterscheidung zwischen vollem und eingeschränktem Sonderausgabenabzug gilt letztmalig für Versorgungsleistungen, die auf vor dem 1. Januar 2008 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen. Für Versorgungsleistungen, die auf nach dem 31. Dezember 2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen, kommt ausschließlich der volle Sonderausgabenabzug in Betracht. Eine Beschränkung des Abzugs auf den Ertragsanteil ist für Neufälle nach diesem Stichtag nicht mehr möglich.

Die Übernahme anderer Verpflichtungen als die der Versorgung hat regelmäßig nicht den Abzug als Sonderausgabe zur Folge.

Wegen der Behandlung der Leistungen beim Berechtigten wird auf die Ausführungen in RNr. 285 hingewiesen.

3. Vorsorgeaufwendungen

Altersvorsorgeaufwendungen

Im Rahmen einer Übergangsregelung wird die Steuerfreistellung der Aufwendungen für die Altersvorsorge (zum Beispiel Beiträge zur landwirtschaftlichen Alterskasse) schrittweise ausgebaut, für das Jahr 2005 zunächst auf 60 Prozent der Beiträge einschließlich des Arbeitgeberanteils, maximal 12.000 Euro (bei zusammenveranlagten Ehegatten 24.000 Euro). In den folgenden Jahren wird dieser Satz jährlich um jeweils 2 Prozentpunkte angehoben, so dass die Aufwendungen ab dem Jahr 2025 zu 100 Prozent abgezogen werden können. Entsprechend wächst auch das maximal als Sonderausgaben zu berücksichtigende Volumen auf 20.000 Euro/40.000 Euro, beziehungsweise ab dem Jahr 2015 auf den Höchstbetrag zur Knappschaftlichen Rentenversicherung, an.

303a

Sonstige Vorsorgeaufwendungen

Die vom Steuerpflichtigen tatsächlich geleisteten Beiträge für eine Absicherung auf sozialhilfegleichem Versorgungsniveau (Basisabsicherung) zur privaten und gesetzlichen Krankenversicherung und zur gesetzlichen Pflegeversicherung werden in vollem Umfang steuerlich berücksichtigt. Innerhalb der sonstigen Vorsorgeaufwendungen ist zwischen den Basiskrankenversicherungsbeiträgen und den Beiträgen zur gesetzlichen Pflegeversicherung sowie den weiteren sonstigen Vorsorgeaufwendungen (beispielsweise Beiträge zu Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit, zu Unfall- und Haftpflichtversicherungen, zu Risikoversicherungen, zu bestimmten Lebensversicherungen) zu unterscheiden.

Übersteigen die vom Steuerpflichtigen geleisteten Beiträge für die Basisabsicherung (Basiskrankenversicherung und gesetzliche Pflegeversicherung) den Höchstbetrag von 2.800 Euro/1.900 Euro sind diese Beiträge für die Basisabsicherung als Sonderausgaben anzusetzen. Eine betragsmäßige Deckelung auf den Höchstbetrag erfolgt in diesen Fällen nicht. Ein zusätzlicher Abzug von Beiträgen für weitere sonstige Vorsorgeaufwendungen ist vorbehaltlich einer Günstigerprüfung daneben nicht möglich.

Besteuerung von Altersbezügen

Parallel zu den Verbesserungen beim Sonderausgabenabzug werden – entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts – die Renten seit dem Jahr 2005 schrittweise in die nachgelagerte Besteuerung überführt. Dies gilt unter anderem auch für die von der landwirtschaftlichen Alterskasse gezahlten Bezüge. Einzelheiten zur Besteuerung von Altersbezügen können Sie in den ebenfalls vom Bayerischen Finanzministerium herausgegebenen „Steuertipps für Seniorinnen und Senioren“ nachlesen.

Rechtsquelle: § 10 EStG

§ 22 EStG

BMF-Schreiben vom 19. August 2013 (BStBl 2013 I S. 1087)

BMF-Schreiben vom 24. Mai 2017 (BStBl 2017 I S. 820)

4. Voraussetzungen für den Abzug der Sonderausgaben

304

Beim Abzug der Sonderausgaben müssen verschiedene Vorschriften beachtet werden. Auch Höchstgrenzen für bestimmte Sonderausgaben (zum Beispiel für Vorsorgeaufwendungen) sind festgesetzt. Hinsichtlich der sehr umfangreichen Bestimmungen wird auf die ebenfalls vom Bayerischen Finanzministerium herausgegebene Broschüre „Steuertipps für Familien“ verwiesen. Dort sind die Voraussetzungen für den Abzug der Sonderausgaben ausführlich und übersichtlich dargestellt.

X. Weitere Steuererleichterungen

Das Einkommensteuergesetz sieht für alle Einkünftebezieher weitere Steuererleichterungen vor. Soweit es sich um die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen, von Freibeträgen zur Steuerfreistellung des Kinderexistenzminimums, des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende, der Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen, des Altersentlastungsbetrags und des Hinterbliebenenpauschbetrags handelt, enthält die ebenfalls vom Bayerischen Finanzministerium herausgegebene Broschüre „Steuertipps für Familien“ nähere Erläuterungen.



C. Gewerbesteuer

I. Grundsätzliches

401

Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft unterliegt grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer. Eine Ausnahme gilt lediglich für Kapitalgesellschaften, Genossenschaften einschließlich europäischer Genossenschaften sowie der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit; deren Tätigkeit gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Betreiben diese Gebilde einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dann unterliegen sie damit der Gewerbesteuer.

II. Land- und forstwirtschaftliche Hilfsbetriebe

402

Land- und Forstwirte schließen sich häufig Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen an, die landwirtschaftliche Hilfstätigkeiten ausüben. Diese Tätigkeiten der Vereine können gewerblicher Natur sein (zum Beispiel die Leistungs- und Qualitätsprüfungen der Erzeugerringe) beziehungsweise gelten bei Genossenschaften unabhängig von ihrer Art als gewerblich. Damit wären diese an sich gewerbesteuerpflichtig; sie sind jedoch nach § 3 Nr. 8 GewStG von der Gewerbesteuer befreit, wenn sie die Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG erfüllen. Voraussetzung ist, dass sich ihr Geschäftsbetrieb auf die im Gesetz einzeln genannten Geschäfte mit Mitgliedern beschränkt.



D. Grundsteuer

I. Festsetzung – Erhebung

Das Finanzamt setzt den Grundsteuermessbetrag fest. Dieser errechnet sich durch Anwendung der im Grundsteuergesetz festgelegten Steuermesszahl auf den Einheitswert. Die zuständige Gemeinde setzt die Grundsteuer fest. Die Grundsteuer wird aus dem vom Finanzamt mitgeteilten Grundsteuermessbetrag und mit dem von der Gemeinde bestimmten Hebesatz berechnet. Die Erhebung der Grundsteuer erfolgt ebenfalls durch die Gemeinde.

501

II. Grundsteuererlass

1. Denkmalschutz

Der Grundsteuererlass hat vor allem Bedeutung für Grundbesitz, dessen Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt.

502

Der Erlass wird aber nur gewährt, wenn

- die genannten Voraussetzungen durch eine Bestätigung der zuständigen Landesbehörde nachgewiesen werden und
- die erzielten Einnahmen und sonstigen Vorteile in der Regel unter den jährlichen Kosten liegen.

Rechtsquelle: § 32 GrStG
Abschnitt 35 GrStR

2. Ertragsminderung

503

Grundsteuererlass wird auch wegen wesentlicher Ertragsminderung bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gewährt. Hier kommt vor allem ein Erlass in Frage, wenn der Steuerschuldner die Minderung nicht zu vertreten hat, zum Beispiel Nutzungsminderung durch Unwetterschäden, Hochwasser, Viehseuchen, Windbruch, Brand und so weiter. Außerdem muss die Einziehung der Grundsteuer nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebs unbillig sein.

Beträgt die Minderung des normalen Rohertrags mehr als 50 Prozent, wird die Grundsteuer in Höhe von 25 Prozent erlassen. Bei einer Minderung des normalen Rohertrags von 100 Prozent ist die Grundsteuer in Höhe von 50 Prozent zu erlassen.

Beispiel

Die Grundsteuer eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ist auf 1.000 Euro festgesetzt worden. Ein Großteil der Ernte ist im Sommer durch Unwetter vernichtet worden. Der normale Rohertrag hat 40.000 Euro, der tatsächlich erzielte Rohertrag 15.000 Euro betragen.

Die Ertragsminderung ergibt somit

$$\frac{25.000 \text{ Euro} \times 100}{40.000 \text{ Euro}} = 62,5 \text{ Prozent des normalen Rohertrags.}$$

Zu erlassen sind 25 Prozent von 1.000 Euro = 250 Euro

Rechtsquelle: § 33 GrStG
Abschnitte 38, 39 GrStR

3. Erlassantrag

504

Der Erlassantrag ist bis zu dem auf den Erlasszeitraum (Kalenderjahr) folgenden 31. März an die Gemeinde – nicht an das Finanzamt – zu stellen. Auf den Erlass besteht ein Rechtsanspruch. Zuständig ist die Gemeinde.

Rechtsquelle: § 34 GrStG
Abschnitte 41, 43 GrStR



E. Umsatzsteuer

I. Allgemeines zur Umsatzbesteuerung der Land- und Forstwirte

Das Umsatzsteuergesetz sieht für die Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe grundsätzlich eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen vor. Der Land- und Forstwirt ist jedoch nicht verpflichtet, diese Durchschnittssatzbesteuerung anzuwenden. Er kann seine Umsätze wahlweise auch nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern (vgl. RNR. 620).

601

Zweck der Durchschnittssatzbesteuerung ist es vor allem, den Land- und Forstwirt weitgehend von Aufzeichnungspflichten für Zwecke der Umsatzsteuer zu entlasten. Dazu werden Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowohl für die Umsatzsteuer als auch für die Vorsteuerbeträge festgesetzt.

Der Land- und Forstwirt kann die für den einzelnen Umsatz maßgebliche Steuer nach Durchschnittssätzen seinem Abnehmer in Rechnung stellen und erhält sie von diesem bezahlt. Die Umsatzsteuer für die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze, die nach Abzug der diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen verbleibt (die so genannte Zahllast), muss der Land- und Forstwirt an das Finanzamt abführen.

Für die meisten Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ergibt sich aufgrund der Durchschnittssätze für die Umsatzsteuer und die Vorsteuer sowie der Kürzungsansprüche keine Steuerzahllast. Der Land- und Forstwirt hat deshalb für seine Umsätze in der Regel keine Umsatzsteuer an das Finanzamt zu entrichten. Die seinen Abnehmern in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge verbleiben ihm somit ganz.

Eine Zahllast entsteht jedoch dann, wenn die auf die Umsätze entfallenden Steuerbeträge nach Durchschnittssätzen höher sind als die zuzurechnenden Durchschnitts-Vorsteuerbeträge (zum Beispiel bei Verkauf von Wein und alkoholischen Getränken, vgl. RNr. 602).

Rechtsquelle: § 24 UStG

II. Wie hoch sind die Durchschnittssätze?

602

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Höhe der

- Durchschnittssätze für die Umsatzsteuer und Vorsteuer und der sich daraus ergebenden
- Steuerzahllast.

Art der Umsätze	Durchschnittssatz Umsatz Prozent	Vorsteuer Prozent	Steuerzahllast Prozent
	ab 1.1.2007	ab 1.1.2007	ab 1.1.2007
1. Lieferungen und unentgeltliche Wertabgaben von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, ausgenommen Sägewerkserzeugnisse (zum Beispiel Rund-, Schicht- und Abfallholz)	5,5	5,5	0
2. Lieferungen und unentgeltliche Wertabgaben der in der Anlage des UStG aufgeführten Sägewerkserzeugnisse (zum Beispiel Schnittholzabfälle, Hobel-, Hack- und Sägespäne), sonstige Leistungen (zum Beispiel Lohnfahren), Hilfsumsätze (zum Beispiel Verkäufe gebrauchter Landmaschinen)	10,7	10,7	0
3. Lieferungen und unentgeltliche Wertabgaben (ausgenommen Ausfuhrlieferungen – innergemeinschaftliche Lieferungen und Umsätze im Ausland) der in der Anlage des UStG nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnisse (zum Beispiel Kant-hölzer, Bohlen, Bretter) und Getränke (zum Beispiel Wein, Traubenmost, Frucht- und Gemüse-säfte) sowie von alkoholischen Flüssigkeiten (zum Beispiel reiner Alkohol)	19	10,7	8,3
4. Ausfuhrlieferungen, innergemeinschaftliche Lieferungen und im Ausland bewirkte Umsätze	10,7	10,7	0
5. Übrige landwirtschaftliche Umsätze (zum Beispiel Getreide, Vieh, Fleisch, Milch, Obst, Gemüse, Eier)	10,7	10,7	0
6. Umsätze, die unter § 4 Nrn. 8 ff UStG fallen (zum Beispiel Verkäufe oder Verpachtung einzelner land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke)	0	0	0

III. Für welche Umsätze gilt die Durchschnittssatzbesteuerung?

603

Die Durchschnittssatzbesteuerung setzt voraus, dass

- ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt (vgl. RNR. 604),
- der Umsatz im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt wird (vgl. RNR. 606) und
- die Durchschnittssatzbesteuerung nicht ausgeschlossen ist (vgl. RNRn. 605 und 607).

1. Wann liegt ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor?

604

Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb liegt vor, soweit ein Unternehmer im Rahmen

- der Landwirtschaft,
- der Forstwirtschaft,
- des Wein-, Garten-, Obst- und Gemüsebaus,
- der Baumschulen,
- aller Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen,
- der Binnenfischerei,
- der Teichwirtschaft,
- der Fischzucht für die Binnenfischerei und Teichwirtschaft,
- der Imkerei,
- der Wanderschäferei,
- der Saatzucht sowie
- der Tierzucht und Tierhaltung, wenn ein bestimmter Tierbestand nicht überschritten wird,

unter planmäßiger Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens Pflanzen und Tiere erzeugt und die dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse verwertet.

Ein Unternehmer, der seinen landwirtschaftlichen Betrieb im Ganzen verpachtet, betreibt umsatzsteuerrechtlich mit der Verpachtung keinen landwirtschaftlichen Betrieb (Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs; vgl. RNR. 607).

Rechtsquelle: Abschnitt 24.3 Abs. 7 UStAE

2. Geschäftsveräußerung

Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung durch einen durchschnittssatzversteuernden Landwirt unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb veräußert (dazu gehört auch die Einbringung in eine Gesellschaft), darf der durchschnittssatzversteuernde Veräußerer in der Rechnung keine Umsatzsteuer ausweisen. Der Erwerber des Betriebs hat aus dem Erwerb keine abziehbaren Vorsteuern; er kann für seine landwirtschaftlichen Umsätze grundsätzlich die Durchschnittssatzbesteuerung anwenden.

Rechtsquelle: § 1 Abs. 1a UStG

605

3. Wie sind Umsätze zu behandeln, die außerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden?

Die Durchschnittssatzbesteuerung kann nur für die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs angewendet werden. Führt ein Land- und Forstwirt daneben noch andere Umsätze aus, so sind diese Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern.

606

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb ist in diesem Fall für den Vorsteuerabzug als gesondert geführter Betrieb zu behandeln.

Gastwirtschaft

Es kommt häufig vor, dass ein Land- und Forstwirt neben seiner Land- und Forstwirtschaft eine Gastwirtschaft betreibt. Während er in diesem Fall seine land- und forstwirtschaftlichen Umsätze mit den

Durchschnittssätzen versteuert, unterliegen seine Umsätze aus der Gastwirtschaft den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, also regelmäßig dem Steuersatz von 19 Prozent. Die ihm für Lieferungen und sonstige Leistungen an die Gastwirtschaft in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge darf er als Vorsteuern abziehen. Umsätze zwischen dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und der Gastwirtschaft unterliegen als so genannte Innenumsätze nicht der Umsatzsteuer.

Rechtsquelle: §§ 12, 15, 24 Abs. 3 UStG
Abschnitt 24.7 UStAE

4. Wie sind Umsätze aus der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu behandeln?

607

Die Verpachtungsumsätze sind nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern. Soweit die Pacht auf überlassene Grundstücke (einschließlich aufstehender Gebäude) entfällt, sind die Pachteinnahmen steuerfrei. Soweit im Rahmen der Verpachtung lebendes und totes Inventar mitverpachtet wird, sind die Pachteinnahmen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Die Verpachtung wird aber in vielen Fällen unter die Kleinunternehmerregelung fallen (vgl. RNR. 619).

Rechtsquelle: §§ 4, 19, 24 Abs. 2 UStG
Abschnitt 24.3 Abs. 7, 8 UStAE

IV. Innergemeinschaftlicher Warenverkehr

608

Seit dem 1. Januar 1993 sind die steuerlichen Grenzkontrollen an den Binnengrenzen in der Europäischen Union entfallen.

Bei einer grenzüberschreitenden Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats) liegt keine Ausfuhrlieferung, sondern – bei einer Lieferung an einen Un-

ternehmer mit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-Id-Nr.) eines anderen EU-Mitgliedstaats – eine so genannte innergemeinschaftliche Lieferung vor. Statt der Einfuhrumsatzsteuer wie bei Warenbezügen aus dem Drittlandsgebiet ist bei Warenbezügen aus den anderen EU-Mitgliedstaaten eventuell Umsatzsteuer auf den so genannten innergemeinschaftlichen Erwerb zu zahlen (vgl. RNR. 610 ff).

1. Innergemeinschaftliche Lieferungen

Pauschalierende Land- und Forstwirte können die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen genauso wie die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht in Anspruch nehmen. Sie erhalten für derartige Lieferungen, die dem Durchschnittssatz von 10,7 Prozent unterliegen, den pauschalen Vorsteuerabzug in gleicher Höhe, so dass sich damit eine Steuerzahllast nicht ergibt. Innergemeinschaftliche Lieferungen müssen aber in einer besonderen Zusammenfassenden Meldung erklärt werden, die – je nach Umfang des Umsatzes – monatlich, vierteljährlich oder jährlich beim Bundeszentralamt für Steuern abzugeben ist. Hierfür benötigt der Land- und Forstwirt eine USt-IdNr., die er bei seinem zuständigen Finanzamt beantragt und die dann vom Bundeszentralamt für Steuern (Internetadresse www.bzst.de) erteilt wird.

609

2. Innergemeinschaftliche Erwerbe

Erwirbt ein Unternehmer von einem anderen Unternehmer einen Gegenstand, der dabei aus dem Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats in das Inland gelangt, liegt beim erwerbenden Unternehmer ein so genannter innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb unterliegt grundsätzlich der Umsatzsteuer.

610

Sonderregelung bei Pauschalierung

Für pauschalierende Land- und Forstwirte gilt dies aber nur dann, wenn

- es sich bei dem erworbenen Gegenstand um ein neues Fahrzeug oder eine verbrauchsteuerpflichtige Ware (Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren) handelt, oder
- der Gesamtbetrag der Entgelte für derartige Erwerbe aus anderen EU-Mitgliedstaaten die Erwerbsschwelle von 12.500 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten hat oder im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich überschreiten wird, oder
- der Land- und Forstwirt auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet hat. Die Verzichtserklärung muss an das zuständige Finanzamt gerichtet werden und bindet den Unternehmer für mindestens zwei Jahre, in denen alle innergemeinschaftlichen Erwerbe im Inland versteuert werden müssen.

611

Sind von einem pauschalierenden Land- und Forstwirt Erwerbe aus den anderen EU-Mitgliedstaaten der Erwerbsbesteuerung zu unterwerfen, muss auf das Entgelt, das der Erwerber dem Lieferanten zahlt, die Erwerbssteuer mit den Steuersätzen des § 12 UStG (19 Prozent oder 7 Prozent) – nicht den Durchschnittssätzen des § 24 UStG – berechnet werden. Die Erwerbssteuer ist in einer Umsatzsteuervoranmeldung für den Voranmeldungszeitraum (vgl. RNR. 617) anzumelden, in dem sie entstanden ist. Sie führt beim erwerbenden Land- und Forstwirt zu einer Zahllast, die nicht gesondert als Vorsteuer abziehbar ist.

Erwerbe von regelversteuernden Unternehmern

Erwirbt der pauschalierende Land- und Forstwirt Waren von einem regelversteuernden Unternehmer aus einem anderen EU-Mitgliedstaat, ist die Lieferung des anderen Unternehmers als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, wenn der Land- und Forstwirt den Gegenstand der Lieferung der Erwerbsbesteuerung im Inland unterwirft. Als Nachweis dient die Vorlage der USt-IdNr. (vgl. RNR. 609).

612

Erwerbe von ebenfalls pauschalierenden Landwirten

Erwirbt ein pauschalierender Land- und Forstwirt dagegen Waren von einem ebenfalls pauschalierenden Land- und Forstwirt aus ei-

nem anderen EU-Mitgliedstaat, unterliegen dessen Lieferungen der dortigen Durchschnittssatzbesteuerung, auch wenn der Erwerber im Inland die Erwerbsbesteuerung durchführen muss (weil er zum Beispiel auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet hat). Um hier die Doppelbesteuerung mit inländischer Erwerbssteuer und Durchschnittssteuer des Ursprungslands zu vermeiden, hat der erwerbende Unternehmer die Möglichkeit, sich die Steuer des Ursprungslands im Rahmen der dortigen Vorsteuer-Vergütungsverfahren wieder erstatten zu lassen. Für die Erstattung muss er dem Bundeszentralamt für Steuern einen Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln.

613

Liegt keine der genannten Voraussetzungen für eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs vor, dann braucht der pauschalierende Land- und Forstwirt Wareneinkäufe aus einem anderen EU-Mitgliedstaat nicht der Erwerbsbesteuerung zu unterwerfen. Er erhält in diesem Fall nur dann eine USt-IdNr., wenn er sie zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen benötigt (vgl. RNR. 609).

Bei Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem innergemeinschaftlichen Warenverkehr wenden Sie sich bitte an Ihr zuständiges Finanzamt, da vorstehende Ausführungen nur einen Überblick über die geltenden Regelungen verschaffen können.

Rechtsquelle: §§ 1a, 18a, 18g, 24 Abs. 1 UStG

V. Was muss der Land- und Forstwirt bei der Rechnungsausstellung beachten?

Führt der Land- und Forstwirt an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person einen Umsatz aus, ist er verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen.

614

Der Land- und Forstwirt kann in seinen Rechnungen (beziehungsweise der Abnehmer in seinen Gutschriften an den Land- und Forstwirt)

die Umsatzsteuer mit den festgesetzten Durchschnittssätzen (vgl. RNr. 602) gesondert ausweisen. Damit ermöglicht er es seinen Abnehmern, den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen beziehungsweise Gutschriften geltend zu machen.

In den Rechnungen (beziehungsweise Gutschriften) muss der für den Umsatz maßgebliche Durchschnittssatz zusätzlich angegeben werden.

Rechtsquelle: §§ 14, 24 Abs. 1 UStG
Abschnitt 24.9 UStAE

615

VI. Muss der Land- und Forstwirt Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben?

1. Bei Versteuerung nach Durchschnittssätzen

616

Ein Land- und Forstwirt, der nach Durchschnittssätzen versteuert, braucht in der Regel keine Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, weil er keine Umsatzsteuerzahllast (vgl. RNRn. 601 und 602) hat. Er ist nur dann zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet, wenn er vom Finanzamt hierzu besonders aufgefordert wird oder wenn er Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen muss. Dies ist bei land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen dann der Fall, wenn

- er Umsätze von Sägewerkserzeugnissen ausgeführt hat, für die der Durchschnittssatz von 19 Prozent gilt (vgl. RNr. 602) oder
- seine Umsätze von Getränken und von alkoholischen Flüssigkeiten, für die der Durchschnittssatz von 19 Prozent gilt (vgl. RNr. 602), und seine der Regelbesteuerung unterliegenden Umsätze im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 4.000 Euro voraussichtlich übersteigen werden oder
- er Umsätze ausgeführt hat, auf die die Durchschnittssätze nicht anzuwenden sind und für die wegen der Abgabe der Voranmeldungen keine besondere Ausnahmeregelung gilt (vgl. RNr. 622) oder

- er Steuerbeträge wegen zu hohem oder unberechtigtem Steuer-
ausweis in der Rechnung schuldet oder
- er Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb zahlen
muss (vgl. RNr. 610).

Rechtsquelle: §§ 1a, 14c Abs. 1 und 2, 24 Abs. 1 UStG
Abschnitte 24.6, 24.9 UStAE

2. Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen

Muss der Land- und Forstwirt Voranmeldungen abgeben, so hat er innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf eines jeden Voranmeldungszeitraums seine Umsätze dem Finanzamt zu melden; gleichzeitig ist die von ihm selbst errechnete Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen.

617

Die Voranmeldung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung abzugeben. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten und die Abgabe der Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck in herkömmlicher Form – auf Papier oder per Telefax – zulassen.

Beträgt die gesamte Steuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr

- mehr als 7.500 Euro, ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum;
- nicht mehr als 7.500 Euro, muss der Land- und Forstwirt nur vierteljährliche Voranmeldungen abgeben und zwar bis zum 10. April, 10. Juli, 10. Oktober und 10. Januar jedes Jahres;
- nicht mehr als 1.000 Euro, kann das Finanzamt den Land- und Forstwirt von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen befreien. In diesem Fall muss die Umsatzsteuer erst bei Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung an das Finanzamt abgeführt werden. Diese ist unabhängig von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen nach Ablauf eines Kalenderjahrs beim Finanzamt einzureichen.

Das Finanzamt kann auf Antrag die Fristen für die Abgabe der Voranmeldungen um einen Monat verlängern (bei monatlicher Abgabe nur gegen Entrichtung einer Sondervorauszahlung).

Rechtsquelle: § 18 UStG
Abschnitte 18.6 Abs. 2 und 3, 18.4 UStAE

VII. Welche Aufzeichnungen muss der Land- und Forstwirt führen?

618

Ein Land- und Forstwirt, der seine Umsätze nach Durchschnittssätzen versteuert, ist für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb von den Aufzeichnungspflichten befreit. Eine Aufzeichnungspflicht besteht lediglich für die Umsätze, für die eine Steuerzahllast entsteht (vgl. RNR. 602), also

- für die in der Anlage zum Umsatzsteuergesetz nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnisse,
- für die in der Anlage zum Umsatzsteuergesetz nicht aufgeführten Getränke sowie
- für alkoholische Flüssigkeiten.

Daneben muss der Land- und Forstwirt auch die Steuerbeträge aufzeichnen, die er wegen zu hohem oder unberechtigtem Steuer ausweis in der Rechnung schuldet, die Bemessungsgrundlagen für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und die hierauf entfallenden Steuerbeträge sowie in den Fällen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 und 2 UStG die Entgelte getrennt nach Steuersätzen und Steuerbefreiungen.

Rechtsquelle: § 67 UStDV

VIII. Können bei einem Land- und Forstwirt, der nach Durchschnittssätzen versteuert, auch die Vorschriften zur Besteuerung der Kleinunternehmer angewendet werden?

Die Kleinunternehmerregelung des Umsatzsteuergesetzes besagt Folgendes:

619

Ein Unternehmer braucht keine Umsatzsteuer zu zahlen, wenn sein Gesamtumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Die Kleinunternehmerregelung kann auf land- und forstwirtschaftliche Umsätze, die nach Durchschnittssätzen versteuert werden, nicht angewendet werden. Ergibt sich also bei Versteuerung nach Durchschnittssätzen eine Umsatzsteuerzahllast (zum Beispiel bei Verkauf von Wein, vgl. RNR. 602), ist die Umsatzsteuer an das Finanzamt zu bezahlen. Führt der Land- und Forstwirt aber neben seinen land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen noch andere Umsätze aus (zum Beispiel im Rahmen einer Gastwirtschaft, vgl. RNR. 606), so können diese anderen Umsätze unter die Kleinunternehmerregelung fallen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze sowie die anderen Umsätze zusammen die angegebenen Umsatzgrenzen nicht übersteigen.

Rechtsquelle: § 19 UStG
Abschnitt 24.7 Abs. 4 UStAE

620

IX. Versteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes

1. Allgemeines

621

Der Land- und Forstwirt hat die Möglichkeit, seine Umsätze statt nach Durchschnittssätzen nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern (Regelbesteuerung). Dies ist für ihn insbesondere dann von Vorteil, wenn er größere Investitionen plant. Bei der Regelbesteuerung kann er nämlich die ihm von seinen Lieferanten gesondert in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuerbeträge abziehen, sofern die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Dafür muss er jedoch Aufzeichnungen führen.

Rechtsquelle: §§ 15, 22, 24 Abs. 4 UStG

2. Verzicht auf die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung

622

Der Land- und Forstwirt kann spätestens bis zum 10. Tag eines Kalenderjahrs gegenüber dem Finanzamt erklären, dass seine Umsätze vom Beginn des vorangegangenen Kalenderjahrs an nicht nach Durchschnittssätzen, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes besteuert werden sollen (für das Jahr 2018 ist somit die Erklärung spätestens bis zum 10. Januar 2019 abzugeben). Die Erklärung gegenüber dem Finanzamt ist an keine Form gebunden, sie kann daher zum Beispiel auch mündlich abgegeben werden. Ist der Land- und Forstwirt Inhaber mehrerer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, so kann er nur einheitlich für alle diese Betriebe zur Regelbesteuerung übergehen.

Der Land- und Forstwirt ist an die abgegebene Erklärung grundsätzlich fünf Kalenderjahre gebunden. Er muss also mindestens fünf Jahre seine land- und forstwirtschaftlichen Umsätze der Regelbesteuerung unterwerfen.

Rechtsquelle: § 24 Abs. 4 UStG

3. Widerruf der Erklärung

Der Land- und Forstwirt kann die Erklärung nach RNr. 622 nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahrs an widerrufen. Der Widerruf ist spätestens bis zum zehnten Tag nach Beginn dieses Kalenderjahrs zu erklären. Die Widerrufsfrist kann vom Finanzamt verlängert werden. Ist die Widerrufsfrist bereits abgelaufen, so kann sie auch rückwirkend verlängert werden, wenn es unbillig wäre, die durch den Fristablauf eingetretenen Rechtsfolgen bestehen zu lassen.

623

Rechtsquelle: § 24 Abs. 4 UStG



F. Kraftfahrzeugsteuer

I. Steuerbefreiungen

701

Nach dem Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG) ist das Halten von Zugmaschinen (ausgenommen Sattelzugmaschinen), Sonderfahrzeugen, Kraftfahrzeuganhängern hinter Zugmaschinen oder Sonderfahrzeugen und einachsigen Kraftfahrzeuganhängern (ausgenommen Sattelanhänger, aber einschließlich der zweiachsigen Anhänger mit einem Achsabstand von weniger als 1 Meter) von der Steuer befreit, solange diese Fahrzeuge ausschließlich

- a) in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben,
- b) zur Durchführung von Lohnarbeiten für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe,
- c) zu Beförderungen für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe, wenn diese Beförderungen in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb beginnen oder enden,
- d) zur Beförderung von Milch, Magermilch, Molke oder Rahm oder
- e) von Land- oder Forstwirten zur Pflege von öffentlichen Grünflächen oder zur Straßenreinigung im Auftrag von Gemeinden oder Gemeindeverbänden

verwendet werden.

Sonderfahrzeuge

Als Sonderfahrzeuge gelten Fahrzeuge, die nach ihrer Bauart und ihren besonderen, mit ihnen fest verbundenen Einrichtungen nur für

die bezeichneten Verwendungszwecke geeignet und bestimmt sind. Fahrzeuge, die – wie zum Beispiel umgebaute Lastkraftwagen – nach Bauart und Einrichtung objektiv auch außerhalb der Land- und Forstwirtschaft (zum Beispiel in gewerblichen Betrieben) verwendet werden können, stellen hiernach auch dann keine Sonderfahrzeuge im Sinn dieser Befreiungsbestimmung dar, wenn sie tatsächlich nur in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

Die Steuerbefreiung nach a) wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Land- oder Forstwirt land- oder forstwirtschaftliche Erzeugnisse von einer örtlichen Sammelstelle zu einem Verwertungs- oder Verarbeitungsbetrieb, land- oder forstwirtschaftliche Bedarfsgüter vom Bahnhof zur örtlichen Lagereinrichtung oder Holz vom forstwirtschaftlichen Betrieb aus befördert.

Die Steuerbefreiung nach d) wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass Untersuchungsproben zur Tierseuchenbekämpfung oder auf dem Rückweg von einer Molkerei Milcherzeugnisse befördert werden.

Rechtsquelle: § 3 Nr. 7 KraftStG

II. Wegfall der Steuerbefreiung

Wird ein Fahrzeug, dessen Halten hiernach von der Steuer befreit ist, vorübergehend zu anderen als den begünstigten Zwecken benutzt, so fallen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung weg; gleichzeitig setzt die Kraftfahrzeugsteuerpflicht ein, die für den Zeitraum der zweckfremden Benutzung, mindestens jedoch einen vollen Monat, andauert. Der Wegfall der Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen ist dem zuständigen Hauptzollamt anzuzeigen.

702

Rechtsquelle: § 5 Abs. 2 KraftStG
§ 7 Abs. 1 KraftStDV



G. Lohnsteuer

I. Grundsätzliches

703

Der Arbeitgeber hat bei jeder Lohn- und Gehaltszahlung die Lohnsteuer und gegebenenfalls die Kirchensteuer sowie den Solidaritätszuschlag für Rechnung des Arbeitnehmers vom Arbeitslohn zu erheben. Danach hat der Arbeitgeber eine Lohnsteuer-Anmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen und die einbehaltenen sowie übernommenen Steuerabzüge an das Finanzamt abzuführen.

Rechtsquelle: §§ 38, 41a EStG
R 38.1, 41a.1, 41a.2 LStR

Für die Erhebung der Lohnsteuer gilt Folgendes:

1. Durchführung des Steuerabzugs nach den allgemeinen Vorschriften

704

Die Steuerabzugsbeträge sind vom Arbeitgeber grundsätzlich nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers zu berechnen. Hierzu hat der jeweilige Arbeitnehmer im Regelfall zu Beginn der Beschäftigung dem Arbeitgeber seine steuerliche Identifikationsnummer, sein Geburtsdatum sowie eine Auskunft darüber, ob es sich um das Haupt- oder ein Nebenarbeitsverhältnis handelt, mitzuteilen. Mit diesen Daten kann der Arbeitgeber die individuellen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale – ELStAM – (Steuerklasse, gegebenenfalls Faktor, Anzahl der Kinderfreibeträge, sonstiger Freibetrag, Kirchensteuerabzugsmerkmal) bei der Finanzverwaltung abrufen. Für im Inland nicht meldepflichtige Arbeitnehmer (Arbeitnehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland) gilt das

ELStAM-Verfahren derzeit noch nicht. Diesen Arbeitnehmern wird auf Antrag vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers eine jahresbezogene Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug ausgestellt, die an die Stelle der ELStAM tritt und die entsprechenden Merkmale für den Lohnsteuerabzug enthält. In Fällen, in denen der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den Abruf der ELStAM nicht gestattet und auch keine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug vorlegt, muss der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI berechnen. Weitere Informationen enthält das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. November 2018.

Rechtsquelle: §§ 39, 39b, 39c EStG

R 39b.2 – 39b.9 LStR

BMF-Schreiben vom 8. November 2018, BStBl I S. 1137

2. Pauschalierung der Lohnsteuer

In den nachfolgenden Fällen kann der Arbeitgeber an Stelle des Lohnsteuerabzugs nach den individuellen Verhältnissen des Arbeitnehmers auch eine Pauschalierung der Lohnsteuer vornehmen. Der Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) für diese Arbeitnehmer und die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug unterbleiben.

2.1 Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen (so genannte 450-Euro-Jobs)

Der Arbeitgeber kann die Steuer für das Arbeitsentgelt aus einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis mit dem einheitlichen Pauschsteuersatz von 2 Prozent abgelten, wenn

- es sich bei dem Beschäftigungsverhältnis um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinn des § 8 Abs. 1 Nr. 1 Viertes Buch Sozialgesetzbuch handelt; ein solches liegt vor, wenn das Arbeitsentgelt regelmäßig im Monat 450 Euro nicht übersteigt; werden gleichzeitig mehrere dieser geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse ausgeübt, sind diese zur Berechnung der Arbeitslohngrenze zusammenzurechnen;
- und

- der Arbeitgeber nach den Bestimmungen des Sozialgesetzbuches den pauschalen Rentenversicherungsbeitrag in Höhe von 15 Prozent zu entrichten hat. Bei Beschäftigten, die Mitglied einer gesetzlichen Krankenkasse sind, muss der Arbeitgeber zusätzlich noch einen pauschalen Krankenversicherungsbeitrag von 13 Prozent entrichten.

Die einheitliche Pauschsteuer von 2 Prozent des Arbeitsentgelts schließt den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer mit ein. Die einheitliche Pauschsteuer ist nicht an das Betriebsstättenfinanzamt, sondern zusammen mit den pauschalen Beiträgen zur gesetzlichen Renten- und gegebenenfalls Krankenversicherung an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See abzuführen.

Weitere Informationen stehen unter www.minijob-zentrale.de im Internet bereit.

Rechtsquelle: § 40a Abs. 2 und 6 EStG
SGB IV und VI

706

Handelt es sich um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis, für das der Arbeitgeber nicht den pauschalen Rentenversicherungsbeitrag, sondern den allgemeinen Rentenversicherungsbeitrag zu entrichten hat, beträgt die pauschale Lohnsteuer – vorbehaltlich der Ausführungen in RNr. 707 – 20 Prozent des Arbeitsentgelts, die an das Finanzamt abzuführen ist. Hinzu kommen noch der Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent der pauschalen Lohnsteuer) sowie gegebenenfalls die Kirchenlohnsteuer (vgl. RNr. 709).

Rechtsquelle: § 40a Abs. 2a EStG

2.2 Bei bestimmten Aushilfskräften

707

Liegen die Voraussetzungen der RNr. 705 nicht vor, kann der Arbeitgeber bei bestimmten Aushilfskräften die Lohnsteuer mit 5 Prozent des Arbeitslohns erheben. Voraussetzungen sind:

- Es muss sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Sinn des Einkommensteuergesetzes handeln. Für Aushilfskräfte, die in einem Gewerbebetrieb beschäftigt sind, kommt die Pauschalierung nicht in Betracht.
- Es muss sich ausschließlich um typisch land- und forstwirtschaftliche Arbeiten handeln. Wird die Aushilfskraft zwar in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beschäftigt, übt aber keine typisch land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit aus (zum Beispiel Blumenbinder, Verkäufer) oder wird sie abwechselnd mit typischen land- und forstwirtschaftlichen und anderen Arbeiten betraut (zum Beispiel auch im Gewerbebetrieb oder Nebenbetrieb des gleichen Arbeitgebers tätig), ist diese Pauschalversteuerung nicht zulässig.
- Die Arbeiten dürfen nicht ganzjährig anfallen. Es dürfen nur saisonale Tätigkeiten (zum Beispiel Pflanz- oder Erdarbeiten) ausgeübt werden, wobei eine Beschäftigung mit anderen typischen land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten unschädlich ist, wenn deren Dauer 25 Prozent der Gesamtbeschäftigungsdauer nicht überschreitet.
- Die Beschäftigung darf nicht mehr als 180 Tage im Kalenderjahr dauern.
- Die Aushilfskraft darf keine Fachkraft sein.
- Der durchschnittliche Stundenlohn im Kalenderjahr darf 12 Euro nicht übersteigen.

Der Pauschsteuersatz beträgt 5 Prozent des Arbeitslohns. Hinzu kommen noch der Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent der pauschalen Lohnsteuer) sowie gegebenenfalls die Kirchenlohnsteuer (vgl. RNR. 709).

2.3 Bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern

708

Liegen die in RNrn. 705 ff genannten Voraussetzungen nicht vor (zum Beispiel, weil es sich nicht um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis oder nicht um eine land- und forstwirtschaftliche Aushilfskraft handelt), kann auf den Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) beziehungsweise auf die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug ebenfalls verzichtet und die Lohnsteuer pauschal erhoben werden, wenn es sich steuerrechtlich um eine kurzfristige Beschäftigung handelt. Eine kurzfristige Beschäftigung im Sinn des Steuerrechts liegt vor, wenn

- der Arbeitnehmer gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird,
- die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt,
- der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 72 Euro durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt oder die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird und
- der durchschnittliche Stundenlohn 12 Euro nicht übersteigt.

Für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer beträgt der Pauschsteuersatz 25 Prozent. Hinzu kommen noch der Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent der pauschalen Lohnsteuer) sowie gegebenenfalls die Kirchenlohnsteuer (vgl. RNr. 709).

Ob sozialversicherungsrechtlich eine kurzfristige Beschäftigung vorliegt oder nicht, ist hier für die Pauschalversteuerung ohne Bedeutung.

Rechtsquelle: § 40a Abs. 1 EStG
R 40a.1 LStR

2.4 Pauschale Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag

Außer in den Fällen der 2-Prozent-Pauschalversteuerung (vgl. RNr. 705) hat der Arbeitgeber in den Fällen der Pauschalierung der Lohnsteuer zusätzlich zur pauschalen Lohnsteuer immer einen Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 Prozent der pauschalen Lohnsteuer und im Regelfall auch eine pauschale Kirchenlohnsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Die pauschale Kirchensteuer beträgt in Bayern 7 Prozent der pauschalen Lohnsteuer, wenn das vereinfachte Verfahren angewandt und die pauschale Kirchensteuer ohne Ausscheiden einzelner nicht kirchensteuerpflichtiger Arbeitnehmer für alle Aushilfskräfte erhoben wird. Die im vereinfachten Verfahren erhobene pauschale Kirchensteuer ist in der Lohnsteuer-Anmeldung gesondert auszuweisen und nicht auf die einzelnen Religionsgemeinschaften zu verteilen. Wird hingegen nachgewiesen, dass einzelne Aushilfskräfte keiner kirchensteuerberechtigten Religionsgemeinschaft angehören, dann muss für diese Aushilfskräfte keine pauschale Kirchensteuer erhoben werden. Für die einer kirchensteuerberechtigten Religionsgemeinschaft angehörenden Aushilfskräfte beträgt der pauschale Kirchensteuersatz dann aber 8 Prozent. In der Lohnsteuer-Anmeldung ist diese pauschale Kirchensteuer der jeweiligen Religionsgemeinschaft zuzuordnen. Der Nachweis, dass die Aushilfskraft keiner kirchensteuerberechtigten Religionsgemeinschaft angehört, ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Rechtsquelle: SolZG
§ 51a EStG
Bay. KirchStG

Erlass vom 8. August 2016, BStBl I S. 773

II. Betriebshelfer

710

Die Tätigkeit der selbstständigen Landwirte, die sie als Mitglieder eines Maschinen- oder Betriebshilfsrings auf dessen Vermittlung hin bei anderen selbstständigen Landwirten ausüben (nebenberufliche Betriebshelfer), ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in der Regel als selbstständige Hilfs- und Nebentätigkeit anzusehen. Die Betriebshelfer werden im Rahmen einer solchen Beschäftigung nicht in einer Weise in den Betrieb des Landwirts eingegliedert, wie dies für die Annahme eines Arbeitsverhältnisses im Sinn des Steuerrechts Voraussetzung wäre. Vergütungen, die einem solchen nebenberuflichen Betriebshelfer gezahlt werden, unterliegen deshalb nicht dem Lohnsteuerabzug. Wegen der steuerlichen Erfassung dieser Vergütungen als betriebliche Einnahmen bei dem aushelfenden Landwirt vgl. RNr. 204.

Ausnahmen

711

Nur in Ausnahmefällen wird das steuerlich maßgebende Gesamtbild der Beschäftigung die Annahme eines Arbeitsverhältnisses des Betriebshelfers zum Landwirt rechtfertigen. Im Einzelfall müssen hierzu besondere Umstände vorliegen, die erkennen lassen, dass ein Arbeitsverhältnis gewollt ist und tatsächlich durchgeführt wird (längere Beschäftigungsdauer, Bindung an eine bestimmte Arbeitszeit, Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Urlaubsregelung).



H. Grunderwerbsteuer

I. Allgemeines

Der Grunderwerbsteuer (Steuersatz in Bayern 3,5 Prozent) unterliegen Erwerbsvorgänge, die eine Änderung in der Zuordnung inländischer Grundstücke herbeiführen. Bei einem Grundstückstausch unterliegt jeder Grundstückserwerb für sich der Grunderwerbsteuer. Zu den wenigen nicht der Besteuerung unterliegenden Ausnahmetatbeständen gehören der Übergang von Grundstückseigentum durch die Abfindung in Land und die unentgeltliche Zuteilung von Land für gemeinschaftliche Anlagen im Flurbereinigungsverfahren sowie durch die entsprechenden Rechtsvorgänge im beschleunigten Zusammenlegungsverfahren und im Landtauschverfahren nach dem Flurbereinigungs-gesetz in seiner jeweils geltenden Fassung. Ebenso unterliegt der Übergang des Grundstückseigentums im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch in seiner jeweils geltenden Fassung „regelmäßig“ nicht der Grunderwerbsteuer, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist.

712

Rechtsquelle: § 1 Abs. 1 Nrn. 3a und 3b GrEStG

II. Steuerbefreiungen

Für Land- und Forstwirte möglicherweise bedeutsame Steuerbefreiungen können sich insbesondere aus § 3 Nrn. 1, 2, 4 und 6 GrEStG ergeben.

713

Steuerbefreit ist

- der Erwerb eines Grundstücks, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert 2.500 Euro nicht übersteigt;

Rechtsquelle: § 3 Nr. 1 GrEStG

- der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinn des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes. Schenkungen unter einer Auflage unterliegen einer Besteuerung jedoch hinsichtlich des Werts solcher Auflagen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind;

Rechtsquelle: § 3 Nr. 2 GrEStG

- der Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder Lebenspartner des Veräußerers;

Rechtsquelle: § 3 Nr. 4 GrEStG

- der Erwerb eines Grundstücks durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind. Den Abkömmlingen stehen die Stiefkinder gleich. Den Verwandten in gerader Linie sowie den Stiefkindern stehen deren Ehegatten oder deren Lebenspartner gleich. Grundstückserwerbe durch die in dieser Bestimmung genannten Personen aus Anlass von Hofübergabeverträgen sind hiernach steuerbefreit.

Rechtsquelle: § 3 Nr. 6 GrEStG



J. Erbschaft- und Schenkungsteuer

I. Allgemeines

1. Welche Vorgänge unterliegen der Erbschaft- und Schenkungsteuer?

Der Erbschaftsteuer unterliegen grundsätzlich alle unentgeltlichen Vermögensübertragungen von Todes wegen von einer Person auf eine andere. Um Steuerumgehungen entgegenzuwirken, wurde diese Steuer auch auf unentgeltliche Vermögensübertragungen unter Lebenden ausgedehnt. Sie wird insoweit als Schenkungsteuer bezeichnet.

714

Schenkungen und Erwerbe von Todes wegen, die innerhalb von zehn Jahren von derselben Person erfolgen, werden zusammengerechnet. Liegen zwischen den Erwerben größere Zeitabstände, sind die persönlichen und sachlichen Freibeträge erneut zu gewähren. Eine Zusammenrechnung mit den früheren Erwerben erfolgt nicht.

Rechtsquelle: §§ 1, 3, 7, 14 ErbStG

2. Sachliche Steuerbefreiungen

Neben den Nachlassverbindlichkeiten, übernommenen Schulden, Gegenleistungen oder Auflagen, die vom Wert des Vermögensanfalls abgezogen werden, gibt es sowohl bei der Erbschaftsteuer als auch bei der Schenkungsteuer noch sachliche Steuerbefreiungen.

715

Dies sind unter anderem

- 41.000 Euro für Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke und 12.000 Euro für andere bewegliche körperliche

Gegenstände bei Erwerb durch Personen der Steuerklasse I (zum Beispiel Ehegatte, Kinder, Enkel, Urenkel und eingetragene Lebenspartner),

- 12.000 Euro für Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke sowie andere bewegliche körperliche Gegenstände, wenn der Erwerber nicht der Steuerklasse I zuzurechnen ist.

Diese Steuerbefreiungen gelten nicht für Gegenstände, die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören.

Die Freibeträge können für alle Erwerbe von einer Person innerhalb von zehn Jahren nur einmal gewährt werden.

Rechtsquelle: §§ 10, 13, 14 ErbStG

3. Persönliche Freibeträge

716

Vom Erwerb sind je nach Verwandtschaftsgrad zwischen Erwerber und Erblasser beziehungsweise Schenker Freibeträge in unterschiedlicher Höhe abzuziehen.

Sie betragen bei

- Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern im Fall des Erwerbs von Todes wegen und bei Schenkungen 500.000 Euro. Beim Erwerb von Todes wegen kann zusätzlich ein Versorgungsfreibetrag von bis zu 256.000 Euro gewährt werden;
- Kindern, Stiefkindern und Kindern bereits verstorbener Kinder beziehungsweise Stiefkinder im Fall des Erwerbs von Todes wegen und bei Schenkungen 400.000 Euro. Kinder und Stiefkinder können beim Erwerb von Todes wegen bis zum vollendeten Alter von 27 Jahren einen zusätzlichen Versorgungsfreibetrag erhalten. Dieser ist nach dem Alter gestaffelt und liegt maximal zwischen 52.000 Euro und 10.300 Euro;
- Enkeln (soweit sie nicht unter den vorhergehenden Punkt fallen) 200.000 Euro;
- weiteren Abkömmlingen, wie zum Beispiel Urenkeln, 100.000 Euro;

- Eltern und Voreltern bei Erwerb von Todes wegen 100.000 Euro und bei Schenkungen 20.000 Euro;
- Geschwistern, Geschwisterkindern, Stiefeltern, Schwiegerkindern, Schwiegereltern, dem geschiedenen Ehegatten und dem Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft 20.000 Euro;
- allen übrigen Erwerbenden 20.000 Euro.

Die Freibeträge können für alle Erwerbe von einer Person innerhalb von zehn Jahren nur einmal gewährt werden.

Rechtsquelle: §§ 14, 15, 16, 17 ErbStG

4. Steuerklassen und Steuersätze

Die Steuersätze richten sich nach der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs und dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erwerber und Erblasser beziehungsweise Schenker.

717

Hierfür werden die folgenden drei Steuerklassen unterschieden.

Steuerklasse I

Ehegatte, eingetragene Lebenspartner, Kinder und Stiefkinder, Enkel, Urenkel beim Erwerb von Todes wegen und bei Schenkungen; Eltern und Voreltern bei Erwerb von Todes wegen.

Die Steuersätze liegen zwischen 7 Prozent und 30 Prozent.

Steuerklasse II

Eltern und Voreltern im Fall der Schenkung; Geschwister, Geschwisterkinder, Stiefeltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, der geschiedene Ehegatte und der Lebenspartner einer aufgehobenen eingetragenen Lebenspartnerschaft beim Erwerb von Todes wegen und bei Schenkungen.

Die Steuersätze liegen zwischen 15 Prozent und 43 Prozent.

Steuerklasse III

Alle übrigen Erwerber.

Die Steuersätze liegen zwischen 30 Prozent und 50 Prozent.

Rechtsquelle: §§ 15, 19 ErbStG

II. Übertragung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

1. Allgemeines

718

Wird im Rahmen eines Erwerbs von Todes wegen oder einer Schenkung unter Lebenden land- und forstwirtschaftliches Vermögen übertragen, so ist dieses mit dem Grundbesitzwert zu bewerten, der für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom zuständigen Landesfinanzamt gesondert festzustellen ist.

Rechtsquelle: § 12 Abs. 3 ErbStG
§§ 19, 157 – 175 BewG

2. Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

719

Die Definition des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer entspricht grundsätzlich der für die Einheitsbewertung maßgebenden (vgl. RNrn. 102 ff). Es bestehen jedoch folgende Unterschiede:

- Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sind Teil dieses Vermögens.
- Eine Stückländerei liegt erst dann vor, wenn die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen am Stichtag für mindestens 15 Jahre verpachtet sind. Bei einer kürzeren Verpachtung handelt es sich um einen normalen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft.

Auch die Abgrenzungsregelungen zwischen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Grundvermögen sind mit denen bei der Einheitsbewertung identisch (vgl. RNrn. 152 ff).

Rechtsquelle: §§ 33, 158 – 160 BewG

3. Betrieb der Land- und Forstwirtschaft

Der Betrieb umfasst den Wirtschaftsteil, die Betriebswohnungen und den Wohnteil.

720

Der Wirtschaftsteil ist grundsätzlich mit dem Wirtschaftsteil bei der Einheitsbewertung identisch (vgl. RNr. 104), wobei die Betriebswohnungen nicht durch ihn abgedeckt sind. Sie werden zusätzlich erfasst.

Betriebswohnungen sind Wohnungen einschließlich des dazugehörigen Grund und Bodens, die von Arbeitnehmern des Betriebs und deren Familienangehörigen zu Wohnzwecken genutzt werden. Hierzu zählen auch die Wohnungen von Familienmitgliedern des Betriebsinhabers, die nicht zu dessen Haushalt gehören und im Betrieb mitarbeiten.

Gebäude und Gebäudeteile werden unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der Einheitsbewertung dem Wohnteil zugerechnet (vgl. RNr. 105). Der dazugehörige Grund und Boden gehört jedoch zusätzlich zum Wohnteil und ist nicht Bestandteil des Wirtschaftsteils.

Rechtsquelle: §§ 34, 158, 160 BewG

4. Bewertungsstichtag

Der Grundbesitzwert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist auf den Todestag des Erblassers beziehungsweise den Tag der Ausführung der Schenkung festzustellen. Für den Umfang des Betriebs sind die Verhältnisse des Feststellungszeitpunkts maßgebend.

721

Rechtsquelle: §§ 9, 11 ErbStG
§ 161 BewG

5. Bewertungsverfahren

5.1 Wirtschaftsteil

722

Bei der Bewertung des Wirtschaftsteils wird davon ausgegangen, dass der Erwerber den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft weiterführt. Die Bewertung erfolgt deshalb mit einem Ertragswert. Hierbei werden Hofflächen und die Flächen der Wirtschaftsgebäude anteilig den einzelnen Nutzungsarten zugerechnet.

Ertragswert

Grundlage für die Ermittlung des Ertragswerts ist der Reingewinn, der sich aus dem ordentlichen Ergebnis abzüglich eines angenommenen Lohnansatzes für den Betriebsinhaber und nicht entlohnte Arbeitskräfte errechnet. Der Wert der Verbindlichkeiten ist durch den Ansatz der Zinsaufwendungen abgegolten.

Bei der landwirtschaftlichen Nutzung kommen pauschale Reingewinne zum Ansatz, die aus dem Testbetriebsbuchführungsnetz des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz ermittelt wurden. Sie bemessen sich nach der Region, der maßgebenden Nutzungsart und der Betriebsgröße. Die Betriebsgröße richtet sich nach der Europäischen Größeneinheit (EGE), die anhand der Standarddeckungsbeiträge ermittelt wird.

Der Reingewinn für die forstwirtschaftliche Nutzung bestimmt sich nach der Fläche der jeweiligen Nutzungsart (Baumartengruppe) und der Ertragsklasse. Es kommen pauschale Reingewinne zur Anwendung.

Der pauschale Reingewinn für die weinbauliche Nutzung richtet sich nach der Fläche der jeweiligen Verwertungsform.

Der pauschale Reingewinn für die gärtnerische Nutzung bestimmt sich nach dem maßgebenden Nutzungsteil, der Nutzungsart und der Fläche.

Auch der Reingewinn für die Sondernutzungen Hopfen, Spargel und Tabak ist durch einen Pauschalwert bestimmt. Der Anbau dieser

Sonderkulturen wird jedoch nur dann als Sondernutzung angesetzt, wenn keine landwirtschaftliche Nutzung vorliegt.

Der Reingewinn der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung (Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft, Imkerei, Wanderschäferei, Saatzucht, Pilzanbau, Produktion von Nützlingen und Weihnachtsbaumkulturen), Abbauland und Nebenbetriebe ist im Einzelertragswertverfahren zu ermitteln, wenn für die jeweilige Region nicht auf durch statistische Erhebungen ermittelte pauschalierte Reingewinne zurückgegriffen werden kann.

Der Reingewinn für Geringstland beträgt 5,40 Euro pro Hektar. Unland wird nicht angesetzt.

Der Reingewinn ist mit einem Kapitalisierungszinssatz von 5,5 Prozent zu kapitalisieren. Das bedeutet, dass der Reingewinn mit einem Faktor von 18,6 multipliziert wird.

Rechtsquelle: §§ 162, 163, 165 BewG

Mindestwert

Der nach diesen Vorschriften ermittelte Ertragswert darf jedoch den Mindestwert nicht unterschreiten. Auch der Mindestwert orientiert sich an erzielbaren Erträgen. Er wird getrennt für den Grund und Boden und die übrigen Wirtschaftsgüter (Besatzkapital) ermittelt.

Für den Grund und Boden kommt der kapitalisierte Pachtpreis zur Anwendung. Die aus dem Agrarbericht des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz abgeleiteten Pachtpreise richten sich nach der Lage und der Nutzungsart. Der Kapitalisierungszinssatz beträgt wiederum 5,5 Prozent und damit der Kapitalisierungsfaktor 18,6.

Das Besatzkapital wird ebenfalls mit einem kapitalisierten Betrag angesetzt. Dieser ergibt sich durch Multiplikation der **selbst bewirtschafteten Fläche** mit einem pauschalen Wert pro Hektar, der sich nach der Nutzungsart richtet. Auch diese pauschalen Werte wurden aus dem Agrarbericht abgeleitet. Der Kapitalisierungszins-

satz beträgt wiederum 5,5 Prozent und damit der Kapitalisierungsfaktor 18,6.

Rechtsquelle: §§ 164, 165 BewG

Liquidationswert

Veräußert der Erwerber den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft jedoch innerhalb von 15 Jahren nach der Übertragung oder gibt er ihn innerhalb dieses Zeitraums auf, wird der Betrieb nachträglich mit dem Liquidationswert bewertet. Eine Nachbewertung unterbleibt jedoch, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten für den Erwerb eines anderen Betriebs der Land- und Forstwirtschaft verwendet wird.

Auch bei einer Veräußerung wesentlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs erfolgt eine Nachbewertung. Hiervon wird abgesehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft verwendet wird.

Der Liquidationswert für den Grund und Boden ergibt sich aus der Fläche und dem Bodenrichtwert zum Zeitpunkt der ursprünglichen Übertragung. Als Liquidationskosten werden pauschal 10 Prozent abgezogen. Das Besatzkapital wird mit dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Übertragung angesetzt. Auch hier erfolgt ein pauschaler Abzug der Liquidationskosten in Höhe von 10 Prozent. Die Verbindlichkeiten des Betriebs werden mit ihrem Wert zum Zeitpunkt der Übertragung abgezogen.

Rechtsquelle: §§ 162, 166 BewG

Der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts des Wirtschaftsteils ist möglich

Rechtsquelle: § 165 Abs. 3 BewG

5.2 Betriebswohnungen und Wohnteil

723

Die Werte für Betriebswohnungen und den Wohnteil sind nach den Vorschriften, die beim Grundvermögen für die Bewertung von Wohngrundstücken gelten, zu ermitteln.

Die Wertermittlung richtet sich nach der Grundstücksart.

Handelt es sich um ein Ein- oder Zweifamilienhaus, erfolgt die Bewertung im Vergleichswertverfahren. Dabei wird der Wert aus den bei Verkäufen vergleichbarer Objekte erzielten tatsächlichen Verkaufspreisen abgeleitet. Liegen keine vergleichbaren Preise vor, wird der Wert im Sachwertverfahren ermittelt. Neben dem mit dem vom Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwert bewerteten Grund und Boden kommt der Wert der Gebäude zum Ansatz. Der Gebäudewert wird anhand der Regelherstellungskosten und des Alters der Gebäude ermittelt. Die Summe aus Wert des Grund und Bodens und des Gebäudewerts wird mit einer Wertzahl multipliziert.

Befinden sich in dem Gebäude mehr als zwei Wohnungen, erfolgt die Bewertung im Ertragswertverfahren. Dabei kommt neben dem Grund und Boden, dessen Wert anhand des vom Gutachterausschuss festgestellten Bodenrichtwerts ermittelt wird, der Wert der aufstehenden Gebäude zum Ansatz. Der Gebäudewert wird auf der Grundlage der Grundstückserträge ermittelt.

Im Fall einer engen räumlichen Verbindung wird zudem der Wert der Betriebswohnungen beziehungsweise des Wohnteils um 15 Prozent ermäßigt.

Ein niedrigerer gemeiner Wert kann nachgewiesen werden. Dabei handelt es sich um den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für das Grundstück bei einer Veräußerung erzielbar wäre. Er ist durch ein Gutachten eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken oder des örtlich zuständigen Gutachterausschusses zu ermitteln.

Ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis kann auch als Nachweis dienen.

Beispiel

A verstirbt und hinterlässt seiner Frau einen Landwirtschaftsbetrieb in Oberbayern mit folgenden Betriebsverhältnissen:

Ackerbau 50 Hektar Eigentum und 55 Hektar Zupachtflächen, betriebliche Verbindlichkeiten 57.000 Euro. Der Verkehrswert des Wohnhauses beträgt 150.000 Euro. Hierauf lasten noch Schulden in Höhe von 50.000 Euro.

1. Ermittlung des Gesamtstandarddeckungsbeitrags für die landwirtschaftliche Nutzung

Anbau	Standarddeckungsbeitrag in Euro/Hektar	Anbauflächen in Hektar	Betrag in Euro
Weichweizen	598	30	17.940
Kartoffeln	2.327	40	93.080
Raps	584	30	17.520
Gerste	516	2,5	1.290
Roggen	402	2,5	1.005
Gesamtstandarddeckungsbeitrag des Betriebs			130.835

2. Ermittlung der Nutzungsart beziehungsweise Betriebsform für die landwirtschaftliche Nutzung

Da die Standarddeckungsbeiträge der pflanzlichen Nutzung alle dem Ackerbau zuzuordnen sind, ist das Klassifizierungsmerkmal „mehr als zwei Drittel“ erfüllt. Es liegt daher ein reiner Ackerbaubetrieb vor.

3. Ermittlung der Betriebsgröße für die landwirtschaftliche Nutzung

Gesamtstandarddeckungsbeitrag 130.835 Euro : 1.200 Euro = 109,03 EGE

Die Betriebsgröße liegt über 100 EGE. Somit handelt es sich um einen Großbetrieb.

4. Bewertungsparameter gemäß Anlagen 14, 15 und 15a zum BewG

- Reingewinn/ha – Oberbayern, Großbetrieb, Ackerbau: 109,00 Euro/ha
- Pachtpreis/ha – Oberbayern, Großbetrieb, Ackerbau: 312,00 Euro/ha
- Besatzkapital/ha – Oberbayern, Großbetrieb, Ackerbau: 68,00 Euro/ha

5. Bewertung des Betriebs

5.1 Wirtschaftsteil

a) Ertragswert

Reingewinn: 109 Euro/ha x 50 ha	5.450 Euro	
x Kapitalisierungsfaktor	18,6	
= Ertragswert		101.370 Euro

b) Mindestwert

Grund und Boden		
Pachtpreis: 312 Euro/ha x 50 ha	15.600 Euro	
x Kapitalisierungsfaktor	18,6	
= Mindestwert Grund und Boden		290.160 Euro

Besatzkapital

Besatzkapital: 68 Euro/ha x 105 ha	7.140 Euro	
x Kapitalisierungsfaktor	18,6	
= Mindestwert Besatzkapital		132.804 Euro

Summe	422.964 Euro	
abzüglich Verbindlichkeiten	57.000 Euro	
Mindestwert		365.964 Euro

Wert Wirtschaftsteil **365.964 Euro**

Der Mindestwert kommt als höherer Wert nach § 165 Abs. 2 BewG beim Wirtschaftsteil zum Ansatz.

5.2 Wohnteil

Der Verkehrswert beträgt gemäß entsprechender Ermittlung 150.000 Euro. Die damit in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden in Höhe von 50.000 Euro sind zu berücksichtigen.

5.3 Grundbesitzwert

Wirtschaftsteil	365.964 Euro	
Wohnteil (150.000 Euro – 50.000 Euro)	100.000 Euro	
Grundbesitzwert		465.964 Euro

6. Steuerbefreiungen

6.1 Steuerbefreiung für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft

725

Zum begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zählen

- der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, es sei denn, es handelt sich um eine Stückländerei;
- selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 BewG. Diese Vorschrift entspricht dem bei der Einheitsbewertung maßgebenden § 69 BewG (vgl. RNrn. 152 ff);
- entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums.

Nicht begünstigt sind Stückländereien, verpachtete Grundstücke im Sinne des § 159 BewG, die Betriebswohnungen und der Wohnteil.

Vom begünstigungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen wird die Steuerbefreiung grundsätzlich nur für das begünstigte Vermögen gewährt. Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen des Unternehmens, welches vorrangig der privaten Vermögensverwaltung dient, unterliegt hingegen grundsätzlich der Besteuerung.

Zum Verwaltungsvermögen gehören bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben grundsätzlich Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Nutzt der Dritte diese Wirtschaftsgüter jedoch zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken, liegt insoweit kein Verwaltungsvermögen vor.

Bei einem Wert des begünstigten Unternehmensvermögens von bis zu 26 Millionen Euro (Freigrenze) gelten folgende Steuerbefreiungen:

Regelverschonung

Das begünstigte Unternehmensvermögen bleibt zu 85 Prozent steuerfrei (Verschonungsabschlag). Die verbleibenden 15 Prozent

werden um einen Abzugsbetrag in Höhe von bis zu 150.000 Euro gemindert. Der Abzugsbetrag verringert sich um 50 Prozent des 150.000 Euro übersteigenden Betrags.

Beispiel

Zum Erwerb gehört begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Wert von 1,5 Millionen Euro.

Das steuerpflichtige Unternehmensvermögen wird wie folgt berechnet.

Unternehmensvermögen	1.500.000 Euro
Verschonungsabschlag 85 Prozent	<u>– 1.275.000 Euro</u>
verbleibende 15 Prozent	225.000 Euro
– Abzugsbetrag	– 112.500 Euro
verbleibende 15 Prozent	225.000 Euro
	<u>– 150.000 Euro</u>
	75.000 Euro
davon 50 Prozent	37.500 Euro
voller Abzugsbetrag	150.000 Euro
– Kürzung	<u>– 37.500 Euro</u>
tatsächlicher Abzugsbetrag	112.500 Euro
steuerpflichtiges Unternehmensvermögen	<u>112.500 Euro</u>

Durch den Abzugsbetrag kann Unternehmensvermögen bis zu einem Wert von 1 Million Euro steuerfrei übertragen werden. Wegen der Kürzung entfällt der Abzugsbetrag ab einem Wert des Unternehmensvermögens von 3 Millionen Euro.

Optionsverschonung

Auf Antrag des Erwerbers wird das begünstigte Unternehmensvermögen im vollen Umfang steuerfrei gestellt. Dies setzt jedoch voraus, dass das Verwaltungsvermögen des Unternehmens 20 Prozent des Unternehmenswerts nicht übersteigt. Die Verschonungsvoraussetzungen sind jedoch strenger als bei der Regelverschonung.

Voraussetzungen

Die Steuerbefreiung für das Unternehmensvermögen ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Regelverschonung

Die Summe der in den folgenden fünf Jahren gezahlten Löhne und Gehälter unterschreitet 400 Prozent der Ausgangslohnsumme (Mindestlohnsumme) nicht. Die Ausgangslohnsumme ergibt sich aus der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor der Übertragung. Liegt die Lohnsumme des Unternehmens am Ende des Fünfjahreszeitraumes unter der Mindestlohnsumme, entfällt der Verschonungsabschlag im Umfang der Unterschreitung.

Die Lohnsummenregelung kommt nur bei Betrieben zur Anwendung, die im Zeitpunkt der Übertragung mehr als fünf Arbeitnehmer beschäftigen. Hat das Unternehmen mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigte, beträgt die Mindestlohnsumme 250 Prozent der Ausgangslohnsumme. Bei mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigte gilt eine Mindestlohnsumme von 300 Prozent der Ausgangslohnsumme.

Die Verschonung entfällt anteilig, wenn der Erwerber den Betrieb innerhalb von fünf Jahren veräußert oder aufgibt. Schädlich ist auch die Umwandlung in eine Stückländerei innerhalb dieses Zeitraumes. Der Umfang des Wegfalls richtet sich nach dem bis zum Ablauf der Fünfjahresfrist noch verbleibenden Zeitraum. Von einer Nachversteuerung wird abgesehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten wieder in begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen investiert wird.

Die Verschonung entfällt, soweit die Summe der vom Erwerber innerhalb der in den Zeitraum von fünf Jahren nach dem Erwerb fallenden Wirtschaftsjahren getätigten Entnahmen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Summe seiner Einlagen und der ihm zustehenden Gewinne um mehr als 150.000 Euro übersteigt.

- Optionsverschonung

Bei der Optionsverschonung verlängert sich die Frist sowohl für die Lohnsummenregelung als auch für die Behaltensregelung auf sieben Jahre. Die Mindestlohnsumme beträgt 700 Prozent der Ausgangslohnsumme, bei mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn

Beschäftigte 500 Prozent der Ausgangslohnsumme und bei mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten 565 Prozent der Ausgangslohnsumme.

Bei einem Wert des begünstigten Unternehmensvermögens von über 26 Millionen Euro kann der Erwerber wählen zwischen der geminderten Verschonung und der individuellen Bedürfnisprüfung.

- geminderte Verschonung

Auch hier kann der Erwerber sich grundsätzlich zwischen der Regelverschonung und der Optionsverschonung entscheiden. Allerdings wird der Prozentsatz der Steuerbefreiung (85 Prozent oder 100 Prozent) um einen Prozentpunkt je 750.000 Euro des die Freigrenze übersteigenden Wertes gemindert. Ab einem Wert von über 89,75 Millionen Euro bei der Regelverschonung und 90 Millionen Euro bei der Optionsverschonung wird keine Steuerbefreiung mehr gewährt. Das begünstigte Unternehmensvermögen unterliegt in diesem Fall im vollen Umfang der Besteuerung.

Die Behaltens- und Lohnsummenregelung kommt auch bei der geminderten Verschonung zur Anwendung.

- individuelle Bedürfnisprüfung

Die auf das begünstigte Unternehmensvermögen entfallende Steuer wird insoweit erlassen, als sie nicht aus dem verfügbaren Vermögen gezahlt werden könnte. Zum verfügbaren Vermögen gehören 50 Prozent des miterworbenen nicht begünstigten Verwaltungsvermögens und Privatvermögens sowie 50 Prozent des beim Erwerber bereits vorhandenen nicht begünstigten Unternehmensvermögens (Verwaltungsvermögen) und Privatvermögens.

Bei einem Verstoß gegen die Behaltens- oder Lohnsummenregelung entsprechend der Optionsverschonung ist die erlassene Steuer gegebenenfalls nachträglich zu entrichten.

Eine Nachzahlung erfolgt auch insoweit, als der Erwerber innerhalb von zehn Jahren weiteres nicht begünstigtes Unternehmensvermögen oder Privatvermögen durch Schenkung oder von Todes

wegen erwirbt und die Steuer aus 50 Prozent des Wertes dieses Erwerbs zahlen kann.

Rechtsquelle: §§ 13a, 13b, 13c, 28a ErbStG

6.2 Steuerbefreiung für die Betriebswohnungen

726

Für Betriebswohnungen wird aufgrund der Vermietung zu Wohnzwecken ein Verschonungsabschlag von 10 Prozent gewährt, wenn sich das Objekt im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums befindet. Diese Begünstigung ist an keine Behaltensregelung gebunden.

Die mit den Betriebswohnungen zusammenhängenden Verbindlichkeiten können bei Gewährung der Steuerbefreiung nur im Umfang von 90 Prozent als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden.

Rechtsquelle: §§ 10 Abs. 6, 13d ErbStG

6.3 Steuerbefreiung für den Wohnteil

727

Beim Wohnteil gelten folgende Steuerbefreiungen, soweit es sich nicht um das vom Altenteiler zu eigenen Wohnzwecken genutzte Objekt handelt:

- Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union beziehungsweise des Europäischen Wirtschaftsraums liegenden Wohnteil verschafft, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (Familienwohnheim). Entsprechendes gilt, wenn ein Ehegatte den anderen von eingegangenen Verpflichtungen in Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines solchen Familienwohnheims freistellt beziehungsweise den nachträglichen Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand für ein Familienheim trägt, das im gemeinsamen Eigentum der Ehegatten oder im Eigentum des anderen Ehegatten steht.

Die Steuerbefreiung ist an keine Selbstnutzungsfrist geknüpft.

Bei eingetragenen Lebenspartnern wird der Erwerb des Familienwohnheims unter den gleichen Voraussetzungen steuerfrei gestellt.

- Der Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union beziehungsweise des Europäischen Wirtschaftsraums liegenden Wohnteil durch den Ehegatten von Todes wegen, soweit der verstorbene Ehegatte darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass der überlebende Ehegatte die Wohnung in den folgenden zehn Jahren zu eigenen Wohnzwecken nutzt.

Gibt der überlebende Ehegatte die Selbstnutzung innerhalb des Zehnjahreszeitraums auf, entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend. In diesem Fall wird jedoch nur dann eine Steuer erhoben, wenn der Wert des Familienwohnheims und des übrigen erworbenen Vermögens die Freibeträge übersteigt. Bei zwingenden Gründen für die Aufgabe der Selbstnutzung wie Tod oder entsprechender Pflegebedürftigkeit wird auf eine Nachversteuerung verzichtet.

Bei eingetragenen Lebenspartnern wird der Erwerb des Familienwohnheims unter den gleichen Voraussetzungen steuerfrei gestellt.

- Der Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union beziehungsweise des Europäischen Wirtschaftsraums liegenden Wohnteil durch ein Kind oder Stiefkind des Erblassers beziehungsweise ein Kind der vorgenannten Personen, wenn diese bereits vor dem Erblasser verstorben sind, von Todes wegen, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung mit einer Wohnfläche von bis zu 200 Quadratmetern zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass der Erwerber die Wohnung in den folgenden zehn Jahren zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Bei einer Wohnfläche von mehr als 200 Quadratmetern wird nur der

Teil der Wohnung steuerfrei gestellt, der auf 200 Quadratmeter entfällt. Der übrige Teil unterliegt der Besteuerung, wenn sein Wert zusammen mit dem übrigen erworbenen Vermögen den persönlichen Freibetrag übersteigt.

Gibt der Erwerber die Selbstnutzung innerhalb des Zehnjahreszeitraums auf, entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend. In diesem Fall wird jedoch nur dann eine Steuer erhoben, wenn der Wert des Familienwohnheims und des übrigen erworbenen Vermögens die Freibeträge übersteigt. Bei zwingenden Gründen für die Aufgabe der Selbstnutzung wie Tod oder entsprechender Pflegebedürftigkeit wird auf eine Nachversteuerung verzichtet.

Kommt die Steuerbefreiung für das Familienwohnheim zur Anwendung, können die damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten entsprechend dem Anteil der Steuerbefreiung nicht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden.

Rechtsquelle: §§ 10 Abs. 6, 13 Abs. 1 Nrn. 4a – 4c ErbStG

7. Steuerermäßigung nach § 19a ErbStG

729

Wenn begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen von einer natürlichen Person, die in die Steuerklasse II oder III einzuordnen ist, erworben wird, ermäßigt sich die auf dieses Vermögen entfallende Steuer. Der Ermäßigungsbetrag ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer nach der tatsächlichen Steuerklasse und der Steuerklasse I. Der Umfang des begünstigten Vermögens entspricht dem für die Steuerbefreiung für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (vgl. RNr. 725).

Die Steuerermäßigung entfällt ebenfalls mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn das begünstigte Vermögen steuerschädlich verwendet wird. Hierbei gelten die gleichen Regelungen wie bei der Steuerbefreiung für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (vgl. RNr. 725).

Rechtsquelle: § 19a ErbStG

8. Stundungsmöglichkeiten

Fällt für das begünstigte land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Erbfall Steuer an, wird diese auf Antrag des Erwerbers bis zu sieben Jahren gestundet. Die Steuer ist ratierlich zu zahlen. Die Stundung erfolgt im ersten Jahr nach der Steuerfestsetzung zinslos. Für das zweite bis siebte Jahr fallen Zinsen in Höhe von 6 Prozent pro Jahr an. Die Stundung kommt bei Unternehmensübertragungen durch Schenkung nicht zur Anwendung.

730

Rechtsquelle: § 28 Abs. 1 ErbStG

Weitere Erläuterungen enthält die Broschüre „Die Erbschaft- und Schenkungsteuer“, die ebenfalls vom Bayerischen Finanzministerium herausgegeben wird.

	Randnummer
Abbauland	104, 204, 722
Abfindung weichender Erben	282
Abrechnungen	118 ff, 123
Abschläge	114, 124, 151
Abschreibungen	263 ff
– degressiv	267 f
– erhöht	269
– normal	265 f
– Sonder-	270
Altenteil	274, 285, 301 ff
Alterssicherung	298
Anbauverzeichnis	231
Aufzeichnungen	245 ff, 618
Aushilfskräfte	705 ff
außerlandwirtschaftliche Tätigkeiten	205
Bauland/Bauerwartungsland	153, 155
Besatzkapital	722
Betriebsaufgabe	283, 722, 725
Betriebsausgaben	244 f, 262 ff, 274
Betriebseinnahmen	249
Betriebsshelfer	204, 710
Betriebsmittel	103
Betriebsteil	281
Betriebsübergabe	281
Betriebsveräußerung	275 ff, 282, 725
Betriebsvermögen	215 f
Betriebsvermögensvergleich	228
Betriebsverpachtung	284, 607
Betriebswohnungen	720, 723, 725 f
Bewertungsgrundsätze	107
Bewertungsstichtag	106, 721
Bewertungsstützpunkt	111
Buchführungspflicht	228
Bodengewinnbesteuerung	286

	Randnummer
Durchschnittssatzbesteuerung	601
Durchschnittssatzgewinnermittlung	233 ff
Ehrenamtspauschale	297
Einheitsbewertung	101 ff
Einheitswert	101
Einkommensteuer	201 ff
Einkünfte	203 ff
Einlagen	227
Einnahmen	249
Einnahmenüberschussrechnung	244 ff
Einzelertragswert	107, 113, 722
Elterngeld	294
Energieerzeugung	204
Entnahme	226, 725
Entschädigung	251 ff
Erbschaftsteuer	714 ff
ermäßigter Steuersatz	279
Ertragsbedingungen	110, 118 f
Ertragsmesszahlen	117, 286
Ertragswert	107, 117 f, 722
Erwerbsgenossenschaften	402
Erwerbsteuer	611
Erziehungsgeld	294
Europäische Union, Umsatzsteuer	608
Ferienwohnung	204, 242
Flurbereinigung	712
Förderleistungen	257, 260
Förderung kleiner und mittlerer Betriebe	270, 273
forstwirtschaftliche Nutzung	128, 239, 245, 722
Freibetrag	
– bei Betriebsveräußerung	277
– bei Einkünfteermittlung	213
– bei Erbschaft- und Schenkungsteuer	715 f
Fremdenbeherbergung	204, 242

	Randnummer
gärtnerische Nutzung	134, 722
gemeinschaftliche Tierhaltung	126
Geringstland	104, 722
geringwertige Wirtschaftsgüter	272
geringfügige Beschäftigungsverhältnisse	705 f
Geschäftsveräußerung	605
Gewerbsteuer	401 f
Gewinn	230, 238 ff
Gewinnermittlungsarten	214
Gewinnermittlungszeitraum	208
Gewinnschätzung	248
Gleichstellungsgelder	282
Grundbesitzwert	718, 721
Grunderwerbsteuer	712 f
Grundsteuer	501 ff
Grundsteuerbelastung	120
Grundsteuererlass	502 ff
Grund und Boden	286, 722
Hektarwert	121, 722
Hilfsbetriebe	402
innergemeinschaftlicher Warenverkehr	608
Investitionsabzugsbetrag	273
Kapitalanteile	250
Kapitalisierungsfaktor/-zins	722
Kindergeld	296
Klärschlamm	204
Kleinunternehmer	619
Kompostierung	204
Kraftfahrzeugsteuer	701 f
Krankenversicherung	291
kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer	708

	Randnummer
Landschaftspflege	204
land- und forstwirtschaftliches Vermögen	102, 719
landwirtschaftliche Nutzung	116, 722
Liquidationswert	722
Lohnsteuer	703 ff
Maschinenring	204
Mindestwert	722
Mutterschaftsgeld	293
Nebenbetriebe	104, 204, 722
Nebentätigkeiten	204 f
Nutzungsänderung	155
Nutzungsdauer	263
Pachtzinsen	722
pauschale Kirchenlohnsteuer	709
Pauschalgewinn	233 ff
pauschaliertes Verfahren	145
Pauschalierung der Lohnsteuer	705 ff
Produktionsaufgaberente	299
Rechnungsabgrenzungsposten	261
Rechnungsausstellung	614
Regelbesteuerung	620
Reingewinn	722
Reinvestitionen	250, 722, 725
Rentenversicherung	292
Rücklagen	
– für Ersatzbeschaffung	253
– nach §§ 6b, 6c EStG	250, 280
Sammelposten	272
Schätzung	248
Schenkungssteuer	714 ff
Schuldzinsen	245, 722

	Randnummer
Solidaritätszuschlag	703, 709
Sonderausgaben	300 ff
Sondergewinne	241
Sonderkulturen	127, 722
Sondernutzungen	221, 233 ff, 237, 240
sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung	722
Sozialbrache	155
Spezialbetriebe	113
Steuerbefreiung	
– für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	725
– für die Betriebswohnungen	726
– für den Wohnteil	727
Steuerermäßigung	279, 729
steuerfreie Einnahmen	290 ff
steuerfreie Fahrzeuge	701
Steuersätze	279, 717
Stundungsmöglichkeiten	730
Tarifermäßigung	279
Tarifglättung	213a
Tierhaltung	122
Übergabe des Betriebs	281, 714 ff
übernormale Tierhaltung	124
Übungsleiterfreibetrag	297
Umbewertung	152
Umlegungsverfahren	712
Umsatzsteuer	601 ff
Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	608
Unfallversicherung	291
Unland	104, 722
Veräußerung eines Betriebs	275 ff, 282, 605, 725
Veräußerung von Anlagevermögen	241, 250
Veräußerung von Grund und Boden	241, 286
Veräußerungskosten	276

	Randnummer
Verbindlichkeiten	719, 722 f, 726 f
Vergleichswert	108, 112, 121
Vergleichszahlen	109
Verpachtung	242, 284, 607
Versorgungsbezüge	285
Viehbestände	122
Vieheinheiten	122
Viehzuschlag	238
Voranmeldungen	615, 617
Vorsorgeaufwendungen	303a
Wald	128, 233, 235, 239 f, 245
weinbauliche Nutzung	131, 722
Wert der Wohnung	136
Wirtschafterschwernisse	252
Wirtschaftsgebäude	103, 265, 267
Wirtschaftsgenossenschaft	402
Wirtschaftsgut	215 ff
Wirtschaftsjahr	209 ff
Wirtschaftsteil	104, 115, 720, 722 f, 725
Wirtschaftswert	112, 220
Wohnfläche	138
Wohnteil	105, 136, 720, 723, 725 f
Wohnungswert	136, 204
Zahllast	601
Zimmervermietung	204, 242
Zukauf	206
Zulage	257
Zurechnungen	119 f, 123
Zuschläge	114, 124, 241
Zuschuss	255 f

Diese Druckschrift wird kostenlos im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit der Bayerischen Staatsregierung herausgegeben. Sie darf weder von den Parteien noch von Wahlwerbern oder Wahlhelfern im Zeitraum von fünf Monaten vor einer Wahl zum Zweck der Wahlwerbung verwendet werden. Dies gilt für Landtags-, Bundestags-, Kommunal- und Europawahlen. Missbräuchlich ist während dieser Zeit insbesondere die Verteilung auf Wahlveranstaltungen, an Informationsständen der Parteien sowie das Einlegen, Aufdrucken und Aufkleben parteipolitischer Informationen oder Werbemittel. Untersagt ist gleichfalls die Weitergabe an Dritte zum Zweck der Wahlwerbung.

Auch ohne zeitlichen Bezug zu einer bevorstehenden Wahl darf die Druckschrift nicht in einer Weise verwendet werden, die als Parteinahme der Staatsregierung zugunsten einzelner politischer Gruppen verstanden werden könnte.

Den Parteien ist es gestattet, die Druckschrift zur Unterrichtung ihrer eigenen Mitglieder zu verwenden.

Bei publizistischer Verwertung Angabe der Quelle und Übersendung eines Belegexemplars erbeten.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte sind vorbehalten. Die Broschüre wird kostenlos abgegeben, jede entgeltliche Weitergabe ist untersagt.

Herausgeber	Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat Öffentlichkeitsarbeit Odeonsplatz 4 80539 München
E-Mail	info@stmfh.bayern.de
Internet	www.stmfh.bayern.de
Rechtsstand	Januar 2019 8. Auflage 2019 (Online-Ausgabe)
Titelbilder	PantherMedia/Brigitte Götz, Norbert Eichinger

Wollen Sie mehr über die Arbeit der Bayerischen Staatsregierung wissen?

BAYERN | DIREKT ist Ihr direkter Draht zur Bayerischen Staatsregierung. Unter www.servicestelle.bayern.de im Internet oder unter direkt@bayern.de per E-Mail erhalten Sie Informationsmaterial und Broschüren, Auskunft zu aktuellen Themen und Internetquellen sowie Hinweise zu Behörden, zuständigen Stellen und Ansprechpartnern bei der Bayerischen Staatsregierung.



Diese Broschüre wurde mit großer Sorgfalt zusammengestellt. Eine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit kann dennoch nicht übernommen werden.