

**TIM REICHHARDT**<sup>1,2,3</sup>  
Steuerberater  
Diplom-Betriebswirt (FH)

**KATRIN UCKERMANN**<sup>4</sup>  
Steuerberaterin  
Diplom-Betriebswirtin (FH)

<sup>1</sup> Fachberater für Unternehmensnachfolge  
(DStV e.V.)

<sup>2</sup> Zertifizierter Testamentsvollstrecker  
(AGT)

<sup>3</sup> Zertifizierter Seniorenberater  
(IFU/ISM gGmbH)

<sup>4</sup> Fachberaterin für den Heilberufbereich  
(IFU/ISM gGmbH)

## Merkblatt

### Land- und Forstwirtschaft

#### Inhalt

- |  |   |
|--|---|
| 1 Einführung   | 6 Grund und Boden                               |
| 2 Allgemeine Grundlagen                                      | 7 Hofnachfolge                                  |
| 3 Zurechnung der Einkünfte                                   | 8 Betriebsbeendigung                            |
| 4 Abgrenzung von den gewerblichen Einkünften                 | 9 Umsatzsteuer                                  |
| 5 Abgrenzung von der Liebhaberei/<br>Gewinnerzielungsabsicht | 10 Mindestlohn in der Land- und Forstwirtschaft |

## 1 Einführung

Felder und Wälder prägen nicht nur das Landschaftsbild Deutschlands (mehr als die Hälfte der Fläche Deutschlands wird laut Umweltbundesamt landwirtschaftlich genutzt), sie haben auch erhebliche volkswirtschaftliche Bedeutung (der Anteil des Agribusiness an der Bruttowertschöpfung beläuft sich auf rund 7 %). Die für diese Wirtschaftszweige häufig gebrauchte Sammelbezeichnung „Land- und Forstwirtschaft“ (in der Folge LuF abgekürzt) entstammt dem Steuerrecht und über dieses möchten wir Sie mit diesem Merkblatt informieren. Wir haben die steuerlichen Grundlagen und die wichtigsten Besonderheiten aus den Bereichen Einkommensteuer und Umsatzsteuer zusammengefasst, um Ihnen einen Einblick in dieses umfangreiche Thema zu geben.

## 2 Allgemeine Grundlagen

Einkünfte aus LuF werden im Einkommensteuergesetz abschließend geregelt und von anderen Einkunftsarten klar abgegrenzt. Zu den Einkünften aus LuF gehören insbesondere die Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Auch Tierzucht und Tierhaltung von pflanzenfressenden Tieren (z.B. Rinder, Schweine, Geflügel) gehören zu diesen Einkünften, wenn der Betrieb die im Gesetz bestimmten Vieheinheitengrenzen nicht überschreitet. Die Zucht und Haltung von sich überwiegend fleischlich ernährenden Tierarten (wie z.B. Hunde oder Nerze) ist stets gewerblich.

Gemeinsamer Oberbegriff aller land- und forstwirtschaftlicher Betätigungen ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse.

### 2.1 Gewinnermittlungszeitraum

Land- und Forstwirte ermitteln ihren Gewinn gesetzlich vorgeschrieben nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis 30.06., dem sogenannten Regelwirtschaftsjahr. Bestimmte Betriebe können aber auch einen anderen Jahreszeitraum als Wirtschaftsjahr wählen:

- Futterbauanteil von 80 % und mehr der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung: 01.05. bis 30.04.,
- reine Forstwirtschaft: 01.10. bis 30.09.,
- reiner Weinbau: 01.09. bis 31.08.,

#### Hinweis

Aufgrund einer Änderung der Einkommensteuereinführungsvorschriften können inzwischen aber alle Betriebe auch das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr wählen.

#### Hinweis

Maßgeblich für die Wahl des Wirtschaftsjahres ist die Art der Bewirtschaftung. Dabei ist das Vorhandensein einer anderen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung von etwa 10 % des Gesamtwerts als geringfügig anzusehen und ändert den Gewinnermittlungszeitraum nicht.

Buchführende Land- und Forstwirte, die gleichzeitig Gewerbetreibende sind, können mit Zustimmung des Finanzamts auch für den Gewerbebetrieb die oben genannten Zeiträume für das Wirtschaftsjahr wählen.

Entfallen durch eine Änderung der Betriebsstruktur die Voraussetzungen für eines dieser Wahlwirtschaftsjahre, ist zwingend zum Regelwirtschaftsjahr (also dem normalen landwirtschaftlichen Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis 30.06.) zurückzukehren.

### 2.2 Gewinnermittlungsarten

In der LuF sind drei verschiedene Gewinnermittlungsarten möglich:

- die Durchschnittssatzgewinnermittlung,
- die Einnahmenüberschussrechnung (EÜR),
- der Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung).

Für die im Einzelfall anzuwendende Gewinnermittlungsart gilt:

Fehlt es an einer gesetzlichen Buchführungspflicht und liegen die sonstigen Voraussetzungen für die Durchschnittssatzgewinnermittlung vor (vgl. im Einzelnen § 13a Einkommensteuergesetz (EStG) bzw. nachfolgend Punkt 2.2.1), ist der Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln. Es kann jedoch freiwillig zu einer der anderen Gewinnermittlungsarten gewechselt werden.

Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, weil die in § 13a EStG genannten Grenzen überschritten werden, kann der Gewinn mittels EÜR ermittelt werden, sofern der Gesamtumsatz nicht mehr als 600.000 € beträgt, der Gewinn sich nicht auf mehr als 60.000 € beläuft bzw. der Wirtschaftswert der selbstbewirtschafteten Flächen nicht mehr als 25.000 € beträgt (vgl. im Einzelnen § 141 Abgabenordnung).

Sind die vorstehend genannten Grenzen überschritten oder besteht anderweitig eine Buchführungspflicht, ist der Gewinn zwingend durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) zu ermitteln (vgl. nachfolgend Punkt 2.2.3).

#### Hinweis

Der Antrag auf Wechsel der Gewinnermittlungsart ist bis zur Abgabe der Steuererklärung, jedoch spätestens zwölf Monate nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres, auf das er sich bezieht, schriftlich beim zuständigen Finanzamt zu stellen und bindet Sie für vier Jahre.

### 2.2.1 Durchschnittssatzgewinnermittlung

Gesetzlich vorgeschrieben ist zunächst die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (vergleiche Gesetzeswortlaut „ist“).

Anzuwenden ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, wenn

- der Steuerpflichtige nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, für den Betrieb Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und
- in diesem Betrieb am 15.05. innerhalb des Wirtschaftsjahres Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 160 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 a) Bewertungsgesetz (BewG)) selbst bewirtschaftet werden und diese Flächen 20 Hektar ohne Sondernutzungen nicht überschreiten und
- die Tierbestände insgesamt 50 Vieheinheiten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG) nicht übersteigen und
- die selbst bewirtschafteten Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 160 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 b) BewG) 50 Hektar nicht überschreiten und
- die selbst bewirtschafteten Flächen der Sondernutzungen die in Anlage 1a Nr. 2 Spalte 2 des EStG genannten Grenzen nicht überschreiten.

Der Grundbetrag für die landwirtschaftliche Nutzung wird einheitlich auf 350 € je Hektar selbstgenutzter Fläche festgesetzt. Ab 26 Vieheinheiten erfolgt ein Zuschlag von 300 € je Vieheinheit. Bei Sondernutzungen wie Gartenbau oder Weinbau erfolgt bei Überschreiten bestimmter Grenzen (vgl. Anlage 1a zum EStG) ein Gewinnansatz von 1.000 € je Sondernutzung. Ein Sondergewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens (z.B. Traktoren) wird erfasst, aber nur, wenn der jeweilige Veräußerungspreis mehr als 15.000 € beträgt.

### 2.2.2 Einnahmenüberschussrechnung (EÜR)

Gewinn ist bei der EÜR der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Im Grundsatz handelt es sich um eine (Geld-)Zu- und Abflussrechnung, bei der einige Ausnahmen zu berücksichtigen sind. Bei der EÜR gibt es aber keine die LuF betreffenden Besonderheiten, so dass in diesem Merkblatt nicht weiter auf die Gewinnermittlung durch EÜR eingegangen wird.

### 2.2.3 Betriebsvermögensvergleich (Bilanz)/Buchführungspflicht

Bestehen außersteuerliche Buchführungspflichten, sind diese auch für die Besteuerung zu erfüllen. In erster Linie kommen Buchführungspflichten nach dem Handelsgesetzbuch in Betracht. Diese gelten insbesondere für in der LuF tätige Personenhandels- oder Kapitalgesell-

schaften. Wesentlich häufiger ergibt sich die Buchführungspflicht durch das Überschreiten einer der nachstehenden Grenzen:

- Umsätze von mehr als 600.000 € im Kalenderjahr. Das ist bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren die Summe der zeitlich aufgeteilten Gewinne aus zwei Wirtschaftsjahren. Hat ein Land- und Forstwirt Teile seines im Übrigen selbstbewirtschafteten Betriebs verpachtet, so sind bei der Berechnung der Umsatz- und Gewinn Grenzen die Pachteinnahmen einzubeziehen. Wenn Land- und Forstwirte mit umsatzsteuerlicher Durchschnittssatzbesteuerung ihre Umsätze nicht aufzeichnen, sind diese zu schätzen.
- Selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25.000 €. Einzubeziehen sind sowohl Eigentums- als auch zugepachtete Flächen. Nicht zu berücksichtigen sind verpachtete Flächen. In den neuen Bundesländern gilt der Ersatzwirtschaftswert.
- Gewinn aus LuF von mehr als 60.000 € im Kalenderjahr (nicht: im Wirtschaftsjahr!). Erhöhte und Sonderabschreibungen sind dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Investitionsabzugsbeträge wirken sich hingegen auf die Buchführungspflichtgrenze aus.

In allen genannten Fallgruppen tritt die Buchführungspflicht nicht von selbst ein, sondern erst im folgenden Wirtschaftsjahr, nachdem das Finanzamt Sie auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen hat. Umgekehrt ist auch beim Unterschreiten der Grenzen eine Feststellung des Finanzamts erforderlich, um mit Wirkung für das Ende des darauffolgenden Wirtschaftsjahres aus der Buchführungspflicht herauszufallen.

Beim Überschreiten einer Buchführungsgrenze aufgrund außergewöhnlicher Umstände, wenn zu erwarten ist, dass künftig keine Buchführungsgrenze überschritten wird (z.B. nach Veräußerung von Grund und Boden), befreit das Finanzamt Sie von der Buchführungspflicht.

#### Hinweis

Die Buchführungspflicht geht ohne besondere Mitteilung kraft Gesetzes auf denjenigen über, der den Betrieb im Ganzen als Erwerber, Pächter, Nießbraucher oder sonstiger Nutzungsberechtigter übernimmt.

## 2.3 Abgabe der Steuererklärung

Zuständig für die Feststellung der Einkünfte aus LuF ist das Finanzamt, in dem Ihr Betrieb belegen ist. Haben Sie Ihren Wohnsitz nicht im Bezirk des sogenannten Lagefinanzamts, muss das Lagefinanzamt die Einkünfte in einem gesonderten Verfahren feststellen und Ihrem Wohnsitzfinanzamt mitteilen.

Steuererklärungen sind grundsätzlich spätestens sieben Monate nach dem Kalenderjahr beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Ermitteln Sie den Gewinn aus LuF nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, endet die Frist nicht vor Ablauf des siebten Monats, der auf den Schluss des in dem Kalenderjahr begonnenen Wirtschaftsjahrs folgt.

#### Beispiel

Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr 01.07.2022 bis 30.06.2023 ermitteln, müssen ihre Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2022 bis zum 31.01.2024 abgeben. Für durch Steuerberater erstellte Steuererklärungen verlängert sich die Frist bis 31.07.2024. Hinweis: Im Zuge verschiedener sogenannter Corona-Steuerhilfegesetze sind die Abgabefristen teilweise vorübergehend verlängert worden.

## 3 Zurechnung der Einkünfte

### 3.1 Allgemeines

Die Einkünfte aus LuF werden demjenigen zugerechnet, **auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird**. Das ist derjenige, dem die Nutzung des Grund und Bodens zusteht, in der Regel also der Eigentümer des LuF-Betriebs. Dies ist auch der Fall, wenn er den Betrieb nicht selbst führt, sondern durch einen Dritten, z.B. einen Verwalter, bewirtschaften lässt. Die Einkünfte sind nicht dem Eigentümer zuzurechnen, wenn dieser aufgrund steuerrechtlich anzuerkennender Rechtsbeziehungen die Nutzung des Betriebs einem anderen überlassen hat. Rechtsbeziehungen dieser Art sind insbesondere Pacht- und Wirtschaftsüberlassungsverträge. In diesen Fällen erzielt der Pächter der Flächen die Einkünfte aus LuF.

### 3.2 Betriebsverpachtung im Ganzen

Eine Betriebsverpachtung im Ganzen setzt grundsätzlich eine **Verpachtung an einen einzelnen Pächter** voraus. Bei Land- und Forstwirten **genügt hingegen auch eine parzellenweise Verpachtung an verschiedene Pächter**, wobei die Hofstelle nicht mit verpachtet werden muss, um als Verpachtung im Ganzen zu gelten. Bei einer solchen Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen haben Sie ein Wahlrecht. Sie können eine eindeutige Erklärung abgeben, dass mit der Verpachtung die Betriebsaufgabe eintritt. Dann werden die verpachteten Wirtschaftsgüter in Ihr Privatvermögen überführt und der Aufgabegewinn wird versteuert. Ohne eine solche Aufgabebekräftigung gilt der Betrieb als fortbestehend. In diesem Fall können Sie jederzeit später eine Betriebsaufgabebekräftigung abgeben.

Nehmen Sie einzelne landwirtschaftliche Nutzflächen von der Verpachtung aus, um diese selbst weiter zu bewirtschaften, so handelt es sich trotzdem um eine

Betriebsverpachtung im Ganzen, wenn die weiter bewirtschafteten Flächen weniger als 10 % der zuvor von Ihnen selbst bewirtschafteten Eigentumsfläche betragen. Für diesen verpachteten Betrieb besteht das Verpächterwahlrecht.

Hinsichtlich der zurückbehaltenen Betriebsflächen geht die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen von einem verkleinerten selbstbewirtschafteten Betriebs vor, wenn die landwirtschaftliche Nutzfläche die Mindestgröße von **0,3 Hektar** überschreitet. Ansonsten müssen Sie die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter unter Aufdeckung der darin ruhenden stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen entnehmen.

### 3.3 Verpachtung an Angehörige

Pachtverträge zwischen Angehörigen sind in der LuF häufig. Sie sind nach den allgemein hierfür geltenden Grundsätzen zu berücksichtigen, wenn sie nach Inhalt und Durchführung einem **Fremdvergleich standhalten**. Überhöhte Pachtzahlungen an Angehörige sind keine Betriebsausgaben. Bei einem unüblich niedrigen Pachtzins liegt ein teilentgeltliches Geschäft vor. Der Pächter kann aber trotzdem den Gesamtbetrag seiner Zahlung als Betriebsausgaben abziehen. Dies ist jedoch nicht möglich, wenn die Pachtzahlungen Versorgungscharakter haben (Altenteil, siehe Punkt 7.2).

Beim Verpächter führt die Aufteilung des Überlassungsvorgangs in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teilvorgang zu einer anteiligen Kürzung der als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen und der Abschreibungen („Absetzungen für Abnutzungen“, AfA).

### 3.4 Eiserne Verpachtung

Häufig wird bei der Verpachtung von landwirtschaftlichen Betrieben vereinbart, dass der **Pächter das Inventar zum Schätzwert übernimmt und bei Pachtende zum Schätzwert zurückgibt**. Bei Wertdifferenzen wird ein Wertausgleich bezahlt. Der Pächter kann über die zum Inventar gehörenden Wirtschaftsgüter verfügen und er muss das Inventar erhalten und laufend ersetzen. Eigentümer des vorhandenen Inventars bleibt der Verpächter. Er wird auch Eigentümer der vom Pächter angeschafften Wirtschaftsgüter. Diese Art der Verpachtung wird als „eiserne Verpachtung“ bezeichnet.

Dieser Vorgang muss, wenn der **Gewinn mittels Bilanzierung** ermittelt wird, auch in der Bilanz Eingang finden. Steuerlich bleibt das Anlagevermögen im Eigentum des Verpächters, so dass er weiterhin die AfA vornehmen kann. Das Umlaufvermögen, z.B. der Mastviehbestand, wird wirtschaftliches Eigentum des Pächters, der dies in seiner Bilanz aktivieren muss. Er muss daher in gleicher Höhe eine Rückgabeverpflichtung passivieren. Auf der Gegenseite aktiviert der Verpächter eine Rückgabeforderung in Höhe des Werts der

überlassenen Wirtschaftsgüter. Aufgrund der Verpflichtung, dass er das Inventar erhalten und ersetzen muss, bildet der Pächter eine Pächterneuerungsrückstellung, deren Höhe sich an der AfA, unter Berücksichtigung der aktuellen Wiederbeschaffungskosten, orientiert. Der Verpächter aktiviert in gleicher Höhe diesen Substanzerhaltungsanspruch. Erhaltungsaufwendungen und Ersatzbeschaffungen führen beim Pächter zu Betriebsausgaben und zur teilweisen Auflösung der Pächterneuerungsrückstellung. Der Verpächter aktiviert die in sein Eigentum übergehenden Ersatzbeschaffungen und zugleich mindert er seine Forderung auf Substanzerhaltung. Damit tritt beim Verpächter eine Gewinnauswirkung lediglich in Höhe der Differenz zwischen der AfA und der jährlichen Hinzuaktivierung ein.

Bei der **Gewinnermittlung durch EÜR** sind weder Forderungen noch Verbindlichkeiten anzusetzen. Hier sind Ersatzbeschaffungen beim Pächter Betriebsausgaben und beim Verpächter Betriebseinnahmen.

Bei einer späteren **unentgeltlichen** Betriebsübertragung vom Verpächter auf den Pächter fallen der Substanzerhaltungsanspruch des Verpächters und die Pächterneuerungsrückstellung des Pächters aus privaten Gründen weg. Beim bilanzierenden Verpächter ergibt sich daher keine Gewinnauswirkung. Bei der EÜR führt der aus privaten Gründen eintretende Wegfall der Forderung beim Verpächter zu einer Erhöhung des Gewinns.

#### Hinweis

Aus Vereinfachungsgründen lässt die Finanzverwaltung die sogenannte **Buchwertmethode** zu, wenn die eiserne Verpachtung im **Vorgriff auf eine spätere Hofübertragung** erfolgt und eine der Vertragsparteien nicht bilanziert, was in der Regel beim Verpächter der Fall ist.

Beide Vertragsparteien müssen die Anwendung der Vereinfachungsregelung **gemeinsam** beim Finanzamt beantragen. Bei dieser Methode übernimmt der Pächter zu Beginn der eisernen Verpachtung die Buchwerte des Verpächters und setzt in gleicher Höhe eine unveränderliche Rückgabeverpflichtung an. Der Pächter nimmt die AfA vor und aktiviert auch die Neuanschaffungen. Der Verpächter darf keine AfA mehr vornehmen. Bei einer späteren unentgeltlichen Übertragung ergibt sich dann **keine Gewinnauswirkung**.

### 3.5 Wirtschaftsüberlassungsvertrag

Ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag ist ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen, bei dem ein Betrieb zur Bewirtschaftung überlassen wird und der **Bewirtschafter dem Betriebsübergeber ein Altenteil oder altenteilsähnliche Bezüge gewährt**.

Bei nach dem 31.12.2007 abgeschlossenen Verträgen liegt eine begünstigte Vermögensübertragung erst vor, wenn nach Ablauf des Wirtschaftsüberlassungsvertrags

der Hof oder der Betrieb gegen wiederkehrende Leistungen übertragen wird.

Die im Zusammenhang mit dem Wirtschaftsüberlassungsvertrag vereinbarten wiederkehrenden Leistungen sind nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen und führen beim Empfänger nicht zu sonstigen Einkünften. Deshalb sind seit 2008 abgeschlossene Wirtschaftsüberlassungsverträge effektiv wie Pachtverträge anzusehen.

**Früher galt Folgendes:** Nutzungsüberlassungen dieser Art dienen der Vorbereitung des Generationenwechsels in der LuF. Voraussetzungen sind, dass

- der Berechtigte der künftige Hoferbe ist,
- dem Berechtigten nach außen hin erkennbar das alleinige Nutzungsrecht bis zum Erbfall oder für einen nicht nur vorübergehenden Zeitraum eingeräumt wird und
- ihm das lebende und tote Inventar übertragen oder mindestens nach den Grundsätzen der eisernen Verpachtung überlassen wird.

#### Hinweis

Die Nutzungsüberlassung in Form eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags führt **nicht zur zwangsweisen Betriebsaufgabe** beim Eigentümer. Hier gelten die Grundsätze zur Betriebsverpachtung mit dem Wahlrecht der unmissverständlichen Betriebsaufgabeerklärung. Nur die Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung des toten und des lebenden Inventars an den Nutzungsberechtigten hat beim Eigentümer die Gewinnrealisierung zur Folge.

Der Eigentümer kann weiterhin, obwohl die Nutzungsüberlassung als unentgeltlich angesehen wird, die AfA für die nutzungsüberlassenen unbeweglichen Wirtschaftsgüter abziehen.

Der Eigentümer erzielt Einnahmen, wenn er Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, z.B. Grund und Boden, verkauft oder entnimmt. Auch kann er Einnahmen aus zurückgehaltenen Wirtschaftsgütern des Betriebs erzielen. z.B. Mieten. Das hat zur Folge, dass ihm weiterhin der Freibetrag für Land- und Forstwirte zusteht, aber auch die Möglichkeit, Gewinne aus Grundstücksverkäufen auf Ersatzwirtschaftsgüter zu übertragen. Die vom Nutzungsberechtigten an den Eigentümer gezahlten Beträge für die Nutzungsüberlassung führen beim Eigentümer in der Regel zu Einkünften aus wiederkehrenden Leistungen und beim Nutzungsberechtigten zu Sonderausgaben.

### 3.6 Ehegatten in der Landwirtschaft

Viele Ehegatten in der LuF sind steuerliche „Mitunternehmer“, ohne dass sie es wissen. Häufig besitzen beide Ehepartner Flächen, die aber nur von einem, dem nach außen in Erscheinung tretenden Landwirt oder der Landwirtin, bewirtschaftet werden. Nach der steuerli-

chen Rechtsprechung entsteht aber auch **ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag** eine **Ehegatten-Mitunternehmerschaft**, wenn

- der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz entweder den Eheleuten gemeinsam oder ein erheblicher Teil des Grundbesitzes jedem Ehegatten zu Allein- oder Miteigentum gehört,
- die Eheleute in dem gemeinsamen Betrieb mitarbeiten und
- keine anzuerkennenden abweichenden Vereinbarungen über die Nutzung der Wirtschaftsgüter, z.B. ein Pachtvertrag, bestehen.

Der Gewinn ist dann unabhängig vom Flächenbeitrag den Ehegatten grundsätzlich je zur Hälfte zuzurechnen.

#### Hinweis

Als nicht erheblich und damit geringfügig gelten Flächen im Umfang von weniger als 10 % der gesamten genutzten (also auch der zugepachteten) Fläche. Nur bei einem so geringen Flächenanteil eines Ehegatten an den gesamten bewirtschafteten Flächen des Betriebs wird keine Mitunternehmerschaft zwischen Landwirtehegatten begründet. In diesem Fall unterhält jeder Ehegatte auf seinen Eigentumsflächen einen eigenen Betrieb, weil dann der Grundsatz gilt, dass Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen dem Eigentümer zuzurechnen sind. Das gilt selbst dann, wenn die Bewirtschaftung einheitlich durch einen der Ehegatten erfolgt.

Für eine Ehegatten-Mitunternehmerschaft ist außerdem erforderlich, dass beide Ehegatten im Betrieb mitarbeiten, wobei der Beitrag des einen durchaus deutlich geringer sein kann als der des anderen. Ausreichend ist bereits, wenn ein Ehegatte nur den Schriftverkehr und die Bankgeschäfte erledigt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kommt es für die Bejahung der Mitunternehmerschaft nicht mehr darauf an, ob die Ehegatten auch nach außen hin gemeinsam auftreten.

Nur wenn die Ehegatten nachweislich z.B. einen Pachtvertrag über die Flächen geschlossen haben und diesen auch tatsächlich wie unter Fremden üblich durchführen, ist der verpachtende Ehegatte nicht am Gewinn des Betriebs beteiligt.

## 4 Abgrenzung von den gewerblichen Einkünften

Die Abgrenzung der LuF vom Gewerbebetrieb ist von erheblicher Bedeutung, weil Gewerbebetriebe stärker besteuert werden. Für die LuF gibt es steuerliche Vergünstigungen:

- Für kleinere Betriebe bis 20 Hektar ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen möglich;
- für niedrige Einkünfte bis 30.700 €/61.400 € wird ein Freibetrag von 900 €/1.800 € von den Einkünften abgezogen;

- es besteht keine Gewerbesteuerpflicht.

Grundsätzlich sind gewerbliche und land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten getrennt voneinander zu beurteilen. Sind die Tätigkeiten jedoch unlösbar miteinander verflochten, liegt ein einheitlicher Betrieb der LuF vor, wenn diese Tätigkeit überwiegt, ansonsten wird ein Gewerbebetrieb angenommen.

#### Hinweis

Änderungen in der Betriebsstruktur führen zum **sofortigen** Übergang zum Gewerbebetrieb, wenn **klar erkennbare Umstrukturierungen mit dauerhafter Wirkung** vorgenommen werden. Werden die von der Finanzverwaltung für die Abgrenzung bestimmten Wertgrenzen **nur allmählich** überschritten, ist ein Übergang zum Gewerbebetrieb **erst nach Ablauf von drei Jahren** anzunehmen (sogenannte „Nachhaltigkeit“).

### 4.1 Zucht und Haltung von Tieren

Die Zucht und Haltung von typischen landwirtschaftlichen Nutztieren (z.B. Rinder) gilt als Gewerbebetrieb, wenn die notwendigen Futtermittel theoretisch nicht selbst im eigenen Betrieb erzeugt werden könnten. (Der Futterbedarf wird typischerweise nach Vieheinheiten berechnet.) Es ist nicht erforderlich, dass die Tiere tatsächlich mit den Erzeugnissen des Betriebs gefüttert werden.

Für die Umrechnung der Tierbestände in Vieheinheiten gibt es eine detaillierte Umrechnungstabelle im Bewertungsgesetz (fragen Sie uns gegebenenfalls danach). Das Überschreiten der Grenzen, z.B. durch Vergrößerung des Tierbestands oder Verringerung der Flächen führt aber nur dann zu gewerblichen Einkünften, wenn die Überschreitung **nachhaltig** ist. Wird die Grenze überschritten, gehören nur diejenigen Zweige des Tierbestands, deren Vieheinheiten die Grenze übersteigen, zum Gewerbebetrieb. Verluste daraus dürfen nur mit Gewinnen aus dieser gewerblichen Tierhaltung verrechnet werden, jedoch nicht mit anderen Einkunftsarten.

#### Hinweis

Unter diesen Voraussetzungen gehören auch die Pensionspferdehaltung, die Pferdezucht mit gelegentlichen Verkäufen und die Vermietung eigener Pferde noch zur LuF. Die Versorgung der Pensionspferde mit Futter und Unterstellplätzen (ohne weitere Leistungen) ist hierbei unbedenklich.

### 4.2 Nebenbetriebe

Dem Grunde nach gewerbliche Nebenbetriebe gehören noch zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb, wenn sie diesen fördern und ergänzen und von ihm abhängig sind.

Ein solcher Nebenbetrieb erfordert immer die Be- und Verarbeitung von Rohstoffen. Handelt es sich um überwiegend selbsterzeugte Rohstoffe, gehören die **erste Be- oder Verarbeitungsstufe** und der Verkauf der daraus erzeugten Produkte noch zur LuF (z.B. Brot, Butter, Obstsaft, Wein). Produkte der **zweiten Be- und Verarbeitungsstufe**, z.B. Wurst, gehören nur dann zur LuF, wenn sie vom Erzeuger direkt verkauft werden und der Nettoumsatz hieraus 51.500 € im Wirtschaftsjahr sowie 1/3 des Netto-Gesamtumsatzes des Betriebs nicht übersteigen.

Die nebenbetriebliche Erzeugung erneuerbarer Energien ist nur dann LuF, wenn überwiegend selbsterzeugte Produkte zur Energieerzeugung verwendet werden, z.B. bei Biogasanlagen. Die Energieerzeugung durch Wind-, Solar- und Wasserkraft ist immer gewerblich.

### 4.3 Verwertung organischer Abfälle

Die entgeltliche Übernahme organischer Abfälle ist ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, wenn die Abfälle zunächst be- oder verarbeitet werden, z.B. Kompostierung, und die dabei gewonnenen Erzeugnisse nahezu ausschließlich im eigenen Betrieb verwendet werden.

Werden Abfälle entgeltlich auf selbstbewirtschafteten Flächen ausgebracht (z.B. Klärschlamm) oder an eigene Tiere verfüttert (z.B. Küchenabfälle), handelt es sich ebenfalls noch um LuF.

### 4.4 Handelsgeschäfte

Der direkte Absatz eigener Erzeugnisse über ein eigenständiges Handelsgeschäft oder über eine andere Verkaufsstelle ist immer LuF. Zu den eigenen Erzeugnissen gehören im eigenen Betrieb gewonnene Erzeugnisse, die Erzeugnisse der ersten Be- und Verarbeitungsstufe und zugekaufte Waren, die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Erzeugungsprozess verwendet werden.

Das Absatz fremder Erzeugnisse, Produkte und Handelswaren, die neben den eigenen Erzeugnissen abgesetzt werden, wird nur dann gewerblich, wenn der Nettoumsatz 1/3 des Gesamtumsatzes und 51.500 € im Wirtschaftsjahr **nachhaltig** übersteigt.

### 4.5 Weitere Dienstleistungen

Weitere Dienstleistungen stehen zwar der LuF nahe, da deren Erzeugnisse oder Betriebsanlagen genutzt werden, sind aber nicht an sich Teile einer LuF. Daher sollten Sie bei diesen die Abgrenzung zu einem Gewerbebetrieb genau prüfen. Zu diesen zählen.

- Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Absatz eigener Produkte, z.B. Grabpflege oder Gartengestaltung mit gleichzeitiger Lieferung selbsterzeugter Pflanzen. Diese sind gewerblich, wenn der Umsatz aus den Dienstleistungen und den fremden

Erzeugnissen überwiegt. Sie gehören aber noch zur LuF, wenn diese Umsätze 1/3 des Gesamtumsatzes und 51.500 € im Wirtschaftsjahr nicht übersteigen.

- die Verwendung von Wirtschaftsgütern außerhalb des Betriebs für Lohnarbeiten. Auch diese ist grundsätzlich gewerblich. Wird das Wirtschaftsgut jedoch zu mindestens 10 % im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb genutzt, gehören auch diese Dienstleistungen für Dritte zur LuF, wenn sie nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes und 51.500 € betragen.
- die Vermietung von Zimmern und Ferienwohnungen. Hierbei gelten dieselben Kriterien wie bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und privater Vermögensverwaltung. Die Finanzverwaltung nimmt noch LuF an, wenn weniger als vier Zimmer und weniger als sechs Betten bereitgehalten werden und wenn keine Hauptmahlzeit gewährt wird.

Weitere Einzelheiten zu diesen Abgrenzungsregelungen können Sie in den amtlichen Einkommensteuerleitlinien nachlesen.

## 5 Abgrenzung von der Liebhaberei/Gewinnerzielungsabsicht

Das Finanzamt prüft in Verlustfällen immer, ob die Verluste steuerlich berücksichtigt werden können. Wird die **Tätigkeit von Beginn an ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt** (sogenannte „Liebhaberei“), können die **Verluste in der Steuerberechnung nicht berücksichtigt** werden. Das gilt insbesondere, wenn die Tätigkeit aus persönlichen Gründen und Neigungen ausgeübt wird (oftmals „hobbynahe Tätigkeit“). Hierzu gehören vor allem Erholung und Freizeitgestaltung, die Aufrechterhaltung eines Betriebs aus Gründen der Familientradition oder aus Altersstarrsinn, eine nur nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit, deren Verluste sich ein Steuerpflichtiger aufgrund hoher anderer Einkünfte finanziell leisten kann, aber auch alle anderen einkommensteuerrechtlich nicht zu berücksichtigenden Motive, z.B. die Minderung der Steuerbelastung durch Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften.

Ist die Gewinnerzielungsabsicht nicht von vorneherein auszuschließen, wartet das Finanzamt stets einen angemessenen Zeitraum ab, in dem der Betrieb durch geeignete Maßnahmen in eine langfristige Gewinnphase mit Aussicht auf Erzielung eines Totalgewinns geführt oder bei Erfolglosigkeit eingestellt wird.

#### Hinweis

Unvorhergesehene Ereignisse während dieser Anlaufphase, z.B. Keulung des Viehbestandes aufgrund einer Viehseuche, Missernte oder schwere Erkrankung des Betriebsinhabers, werden bei der Bemessung des Anlaufzeitraums angemessen berücksichtigt.

Der Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und zukünftig zu erwartenden laufenden Gewinnen und Verlusten sowie dem voraussichtlichen Veräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn/-verlust bei Betriebsbeendigung zusammen. Maßgebend für die Bestimmung des Totalgewinns ist allein der steuerliche Gewinn. Auf die nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten Periodenergebnisse kommt es in diesem Fall nicht an.

Als üblicher Prognosezeitraum für den Totalgewinn ist die durchschnittliche personenbezogene Betriebsinhaberschaft zugrunde zu legen. Bei Pachtbetrieben ist dies die Dauer des Pachtvertrags. Dieser Zeitraum ist auch dann maßgebend, wenn der Pachtvertrag eine Vorstufe der später geplanten unentgeltlichen Hofübergabe ist.

Der Wandel vom Erwerbsbetrieb zur Liebhaberei ist keine Betriebsaufgabe. Die Versteuerung der im Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven wird hinausgeschoben, bis diese verkauft oder wirksam entnommen werden oder durch Verbrauch oder aus anderen Gründen untergehen. Eine sofortige Versteuerung erfolgt nur, wenn der Steuerpflichtige die Betriebsaufgabe zeitnah unmissverständlich auf den Zeitpunkt des Wandels erklärt. Trotz der Qualifikation als fortbestehendes Betriebsvermögen bleiben sämtliche Einnahmen und Ausgaben aus der fortgeführten Tätigkeit unberücksichtigt. Ebenso bleiben Wertänderungen im fortbestehenden Betriebsvermögen unberücksichtigt. Im Zeitpunkt des endgültigen Ausscheidens der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen erfolgt die Versteuerung mit den Werten der Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Wandels.

#### Hinweis

Insbesondere bei Forstbetrieben ist wegen der langen Umtriebszeiten die Gewinnerzielungsabsicht bzw. Liebhaberei schwer abzuschätzen. Die Finanzverwaltung behilft sich hier mit Vereinfachungen; beispielsweise gehen einige Oberfinanzdirektionen erst ab einer Größe von 5 Hektar von einem erwerbsmäßigen Forstbetrieb aus, während Flächen von weniger als einem Hektar dem Privatvermögen zu geordnet werden. Eine bundeseinheitliche Regelung hierzu existiert jedoch nicht.

## 6 Grund und Boden

### 6.1 Bilanzierung und Bewertung

Gehörte der Grund und Boden bereits am 01.07.1970 zum Betriebsvermögen und konnten keine echten Anschaffungskosten nachgewiesen werden, so ist er pauschal zu bewerten. Der Buchwert beträgt für die meisten Grundstücke das Achtfache der Ertragsmesszahl vom 01.07.1970. Eine Ausnahme gilt für solche Grundstücke, für die bis zum 31.12.1975 ein Antrag auf Feststellung eines höheren Teilwerts gestellt wurde. Bei der

Veräußerung oder Entnahme von Flächen, die zum 01.07.1970 pauschal bewertet worden sind, dürfen entstehende Verluste nicht abgezogen werden.

Für Grund und Boden, der **nach dem 01.07.1970 unentgeltlich erworben** wurde, sind immer die **Anschaffungskosten in der Bilanz oder dem Grundstücksverzeichnis auszuweisen**. Gleiches gilt, wenn betriebliche Grundstücke einzeln unentgeltlich erworben wurden. Diese unentgeltlich erworbenen Grundstücke sind mit dem steuerlichen Teilwert, der in der Regel dem Verkehrswert entspricht, anzusetzen. Wenn jedoch ein ganzer Betrieb oder ein Teilbetrieb unentgeltlich übertragen wird, etwa bei Generationswechsel, muss der Übernehmer die Buchwerte seines Rechtsvorgängers fortführen.

Wenn **infolge eines Flurbereinigungs- oder Umlenkungsverfahrens** das Grundstück getauscht wird, gilt auch das neu bewirtschaftete Ersatzgrundstück als Betriebsvermögen und **wird mit demselben Wert wie das ursprüngliche Grundstück** angesetzt.

**Grundstücke**, die bisher dem Betriebsvermögen zugeordnet waren, die aber **nach einer Änderung dieser Nutzung**, z.B. durch Verpachtung oder durch Bebauung mit einem vermieteten Wohnhaus, die Voraussetzungen für eine Zuordnung zum Betriebsvermögen grundsätzlich nicht mehr erfüllen, **sind nicht zwingend** mit der Folge von zu versteuernden Entnahmegewinnen **dem Privatvermögen zuzurechnen**. Sie können solange dem Betriebsvermögen zugeordnet bleiben, bis sie z.B. durch eine Schenkung an ein Kind oder eine eindeutige unmissverständliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt entnommen werden. In diesen Fällen spricht man von **geduldetem Betriebsvermögen**.

#### 6.1.1 Steuerfreiheit für Wohnungsbebauung

Wenn Grund und Boden aus dem Betrieb entnommen wird, um darauf für den Betriebsinhaber oder einen Altenteiler eine Wohnung zu errichten, muss der Entnahmegewinn nicht versteuert werden. Altenteiler ist, wer den Betrieb in vorweggenommener Erbfolge unentgeltlich übertragen hat und dafür Nutzungen, Natural- oder Geldleistungen erhält. Diese Steuerfreiheit kann allerdings **nur für eine selbstgenutzte und eine Altenteilerwohnung** in Anspruch genommen werden. Da diese Regelung auf den jeweiligen Betriebsinhaber bezogen ist, kann sie der Erbe oder Hofnachfolger erneut in Anspruch nehmen. Eine steuerfreie Entnahme bereits bebauten Grund und Bodens ist nicht möglich.

### 6.2 Rechte im Zusammenhang mit dem Grund und Boden

#### 6.2.1 Zahlungsansprüche und Betriebsprämien

Bei Zahlungsansprüchen im Rahmen der Betriebsprämienregelung, die seit 2005 bestand, handelt es sich



um immaterielle Wirtschaftsgüter, wobei ein einzelner Zahlungsanspruch jeweils ein Wirtschaftsgut darstellte, das auch verkauft werden konnte. Da die erstmalige Zuteilung des Zahlungsanspruchs im Jahr 2005 unentgeltlich war, führte sie nicht zur Bilanzierung. Bei entgeltlichem Erwerb müssen die Anschaffungskosten in der Bilanz jedoch aktiviert werden. Für die Zahlungsansprüche, die im Jahr 2015 neu zugeteilt wurden, gilt dies entsprechend.

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass Zahlungsansprüche als immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einer Abnutzung unterliegen, da die EU keine dauerhafte Auszahlung garantiert, und somit eine Abschreibung erfolgen kann.

Da Betriebsprämienzahlungen zu Betriebseinnahmen führen, ist der Auszahlungsanspruch bei der Bilanzierung als Forderung zu aktivieren. Bei der Gewinnermittlung nach EÜR sind die Zahlungsansprüche erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung als Betriebseinnahmen zu erfassen.

Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen sind die Auszahlungen mit dem Grundbetrag abgegolten, ebenso die Gewinne aus der Veräußerung von Zahlungsansprüchen. Steht die Veräußerung von Zahlungsansprüchen jedoch im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung, müssen die Gewinne hieraus als Sondergewinne versteuert werden.

### 6.2.2 Milchlieferrechte

Zum 01.07.1970 war das Recht zur Milchgewinnung und -vermarktung noch ein unselbständiges Recht, das in der Bilanz oder dem Grundstücksverzeichnis zusammen mit dem Wirtschaftsgut Grund und Boden bewertet wurde, da es in ihm enthalten war. Mit der Milchgarantiemengen-Verordnung vom 25.05.1984 wurde zum 02.04.1984 das Milchlieferrecht eingeführt. Zunächst konnte der Landwirt das Milchlieferrecht grundsätzlich nur zusammen mit der dazugehörigen Fläche übertragen. Mit dem Wegfall dieser Flächenakzessorität zum 30.09.1993 wurden die Milchlieferrechte selbstständig handelbar. Sie sind seither auch steuerlich von der Fläche getrennt zu beurteilen.

Steuerlich war deshalb der Buchwert des Milchlieferrechts zum 02.04.1984 vom Buchwert des Grund und Bodens abzuspalten. Für zugepachtete Flächen wurde das Milchlieferrecht dem Pächter als Milcherzeuger und nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens zugeteilt. Eine Buchwertabspaltung erfolgte deshalb hier nicht.

Nach dem Auslaufen der Milch-Garantiemengen-Verordnung zum 31.03.2015 fallen die in diesem Zeitpunkt noch vorhandenen und von dem pauschal bewerteten Grund und Boden abgespaltenen Buchwerte, die bis zum 31.03.2015 nicht veräußert oder entnommen

worden sind, auf die dazugehörenden Milcherzeugungsfelder zurück.

### 6.2.3 Zuckerrübenlieferrechte

Auch Zuckerrübenlieferrechte sind immaterielle Wirtschaftsgüter, die, soweit sie entgeltlich erworben wurden, mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren sind. Dies gilt sowohl für an den Betrieb als auch für an Aktienbesitz gebundene Zuckerrübenlieferrechte.

Die ursprünglich zum 30.09.2015 auslaufende Zuckermarktordnung (ZMO) wurde bis zum 30.09.2017 verlängert. Mit dem dann folgenden endgültigen Wegfall der ZMO haben die entgeltlich erworbenen Zuckerrübenlieferrechte ihren Wert verlieren. Deshalb konnten noch gehaltene Lieferrechte beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 2008/2009 linear über die - damals anzunehmende - Restnutzungsdauer bis zum 30.09.2015 abgeschrieben werden. Daneben kam auch eine Teilwertabschreibung in Frage kommen. Voraussetzung war jedoch, dass der Teilwert des Lieferrechts zum jeweiligen Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

#### Hinweis

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass bei der Prüfung der Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung der **Wert der unentgeltlich erworbenen Lieferrechte mit einzubeziehen** ist. Um eine Teilwertabschreibung vornehmen zu können, muss demnach der Teilwert der entgeltlich und der unentgeltlich erworbenen Lieferrechte zusammen weniger als die Hälfte des Buchwerts der entgeltlich erworbenen Lieferrechte betragen.

Wenn der Gewinn mittels Bilanzierung ermittelt wurde, konnten sowohl für die von den Zuckerherstellern an die Zuckerrüben produzierenden Landwirte auszahlenden Teile der Umstrukturierungsbeihilfe als auch für die von den Zuckererzeugern an die Zuckerrübenanbauer ausgezahlten Frachtprämien passive Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden. Diese mussten bis zum Wirtschaftsjahr 2014/2015 gewinnerhöhend aufgelöst werden.

### 6.2.4 Eigenjagdrecht

Das Eigenjagdrecht steht dem Eigentümer einer land-, forst- oder fischereiwirtschaftlich nutzbaren zusammenhängenden Fläche zu und kann von ihm selbst oder durch Verpachtung genutzt werden. Zivilrechtlich ist es Bestandteil der Grundstücke. Ertragsteuerlich stellt das Eigenjagdrecht ein selbständiges nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens dar. Das Eigenjagdrecht wird auch in der Bilanz ausgewiesen, wenn es entgeltlich erworben wurde.

### 6.2.5 Weitere immaterielle Wirtschaftsgüter

Neben den vorstehend genannten, in landwirtschaftlichen Betrieben häufig vorhandenen „Rechten“ gibt es zahlreiche weitere immaterielle Wirtschaftsgüter, zum Beispiel Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau, Mutterkuhprämienberechtigung und dergleichen mehr. Zur jeweiligen steuerlichen Behandlung im Einzelfall können Sie uns gerne ansprechen.

## 6.3 Bodenschätze

Bodenschätze sind bis zu ihrer Erschließung unselbständiger Teil des Grund und Bodens, danach aus steuerlicher Sicht selbständige Wirtschaftsgüter, die in der Regel zum Privatvermögen gehören. Sie gehören nur dann zum Betriebsvermögen, wenn die gewonnene Substanz überwiegend in eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird.

Steuerlich gilt ein Vertrag über den Verkauf eines Bodenschatzes (Ausbeutevertrag) als Pachtvertrag, die Einnahmen sind daher aus Vermietung und Verpachtung. Das gilt selbst dann, wenn zivilrechtlich das bodenschatzführende Grundstück übereignet wird, die Vertragspartner aber die Rückübereignung nach Beendigung der Ausbeute vereinbaren. Der erhaltene Kaufpreis wird vom Verkäufer in voller Höhe bei Bezahlung als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung versteuert. Hierbei besteht keine Möglichkeit der Übertragung als Gewinn aus der Veräußerung eines landwirtschaftlichen Wirtschaftsguts auf ein Ersatzwirtschaftsgut.

#### Hinweis

Wenn eine **einmalige** Lieferung einer **fest begrenzten Menge** des Bodenschatzes vereinbart wird, kann es sich ausnahmsweise um einen nicht steuerbaren Verkaufserlös aus einem privaten Veräußerungsgeschäft handeln.

## 7 Hofnachfolge

### 7.1 Erbfall und Erbaueinandersetzung

Beim Tod eines Land- und Forstwirts geht sein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb auf die Erbengemeinschaft über. So entsteht ab dem Todestag eine Mitunternehmerschaft der Erbengemeinschaft. Auf Ebene der Mitunternehmerschaft ist der Gewinn zu ermitteln, dessen Anteile von den einzelnen Mitunternehmern (den einzelnen Erben) in ihrer jeweiligen Einkommensteuererklärung zu versteuern sind.

Setzen sich die Miterben innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall rückwirkend auseinander und wird dabei einer der Miterben zum Nachfolger für die LuF ermittelt, können die laufenden Einkünfte aus dem Betrieb ab dem Todestag diesem Nachfolger zugewiesen werden. Voraussetzung ist eine rechtlich bindende Vereinbarung der Erbengemeinschaft und der rückwirkenden

Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erbfall.

#### Hinweis

Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines zum Nachlass gehörenden Betriebs sind immer dem Erben/der Erbengemeinschaft und nicht dem Erblasser zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn die Veräußerung oder Aufgabe unmittelbar nach dem Erbfall verwirklicht wird.

In einzelnen Bundesländern gelten für die Erbfolge bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben teilweise besondere Regelungen (z.B. Höfeordnung (HöfeO) oder sogenannte Landesanerben Gesetze), die den erbrechtlichen Vorschriften des BGB vorgehen („lex specialis“).

HöfeO und Höfe Gesetze gelten in:

- Hamburg
- Niedersachsen
- Nordrhein-Westfalen
- Schleswig-Holstein
- Rheinland-Pfalz
- Bremen

Landesanerben Gesetze bestehen in:

- Hessen
- Baden
- Württemberg (in Altfällen)

In den übrigen Bundesländern gelten für die Erbfolge eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs keine Besonderheiten. Danach fällt im Fall der gesetzlichen Erbfolge der Betrieb in den Nachlass. Übernimmt dann einer der Miterben den Betrieb, ist dies ein entgeltlicher Vorgang, wenn und soweit Ausgleichszahlungen geleistet werden.

#### 7.1.1 Höfeordnung und Höfe Gesetz

Bei diesen Gesetzeslagen geht der land- und forstwirtschaftliche Betrieb im Erbfall **nicht auf die Erbengemeinschaft** über, sondern vielmehr **direkt** vom Erblasser in das Vermögen des **Hoferben**. Die nicht nachfolgeberechtigten Miterben erben nur das hoffreie Vermögen, wobei ihnen ein Abfindungsanspruch für den Betriebswert zusteht. Ertragsteuerlich geht der Betrieb direkt und unentgeltlich vom Erblasser auf den Hoferben über, der die Buchwerte des erhaltenen Betriebsvermögens fortführt. Der an die übrigen Erben zu leistende Abfindungsanspruch führt weder zu Anschaffungskosten beim Hoferben noch zu einem Veräußerungserlös bei den weichen Erben.

#### 7.1.2 Landesanerben Gesetze

Hier geht der Hof nicht direkt vom Erblasser auf den Hoferben, sondern zunächst mit dem übrigen Nachlass auf alle Miterben über. Der Hoferbe hat lediglich ein

vermächtnisähnliches Recht, von allen Miterben die Herausgabe des Hofes zu verlangen. Da der Betrieb zunächst auf alle Miterben übergeht, übernimmt die Erbengemeinschaft die Buchwerte des erhaltenen Betriebs, der auch etwaiges hoffreies Vermögen umfasst. Die Herausgabe des ganzen Betriebs an den Hoferben erfolgt ebenfalls zu Buchwerten. Muss der Hoferbe für die Übernahme des Betriebs an die übrigen Miterben Zahlungen leisten, ist dies ein Entgelt für den übernommenen Betrieb, das nach den allgemeinen Regeln der Erbauseinandersetzung zu Anschaffungskosten und Veräußerungskosten führen kann.

## 7.2 Vorweggenommene Erbfolge gegen Versorgungsleistungen

Altenteilsleistungen können unter bestimmten Voraussetzungen als dauernde Lasten bei der Steuerberechnung abgezogen werden. Entscheidend ist, dass es sich dabei um sogenannte „**Versorgungsleistungen**“ handelt. **Vor dem 01.01.2008** lagen Versorgungsleistungen immer dann vor, wenn z.B. ein **Betrieb**, der eine existenzsichernde und ertragbringende Wirtschaftseinheit darstellte, **unentgeltlich übertragen wurde**. Die Erträge mussten ausreichen, die Altenteilsleistungen zu erbringen. Deshalb reichte es häufig bereits aus, dass nur Wertpapiere, ein vermietetes Gebäude oder ein verpachtetes Grundstück übertragen wurden.

Versorgungsleistungen aufgrund von Vermögensübertragungen **nach dem 31.12.2007** können **nur noch eingeschränkt steuerlich berücksichtigt** werden. Dies kann nur noch erfolgen, wenn die Versorgungsleistung im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils an einer land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaft steht.

Wenn im Zusammenhang mit der Übertragung auch Versorgungsleistungen für den Wohnteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs vereinbart werden, sind diese ebenso zu behandeln, wie die Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb. Die Übertragung von privaten Wirtschaftsgütern ist seit 2008 nicht mehr begünstigt.

Eine **weitere Voraussetzung** für die steuerliche Anerkennung von Versorgungsleistungen ist, dass die **Erträge** des übertragenen Vermögens **ausreichen, die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen**. Bei Übertragung von aktiv bewirtschafteten Betrieben gelten die Erträge als ausreichend.

### Hinweis

Bei mehrjährigen Verlusten oder bei im Verhältnis zu den wiederkehrenden Leistungen geringen Gewinnen ist dies jedoch nicht der Fall (z.B. bei Landwirten in Nebentätigkeit), insbesondere wenn diese anhand von Durchschnittssätzen ihren Gewinn ermitteln.

Wiederkehrende Leistungen gelten nur dann als Versorgungsleistungen, wenn sie auf die gesamte Lebenszeit des Empfängers gezahlt werden. Somit sind wiederkehrende Leistungen mit einer Mindestlaufzeit oder die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind, als entgeltliche oder teilentgeltliche Vermögensübertragungen anzusehen.

Folgende Rechtsfolgen kennzeichnen einen Versorgungs- oder Altenteilsvertrag:

- Behandlung der Vermögensübergabe als unentgeltlicher Vorgang
- Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen als dauernde Last auf Seiten des Altenteilsverpflichteten
- Besteuerung der Altenteilsleistungen als sonstige Einkünfte auf Seiten des Altenteilempfängers

Wie bei allen Verträgen unter nahen Angehörigen setzt auch die steuerrechtliche Anerkennung des Versorgungsvertrags voraus, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten im Übergabevertrag klar und eindeutig vereinbart sind und die Leistungen wie vereinbart auch **tatsächlich erbracht** werden. Änderungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie durch ein in der Regel langfristig verändertes Versorgungsbedürfnis des Berechtigten und/oder die veränderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Verpflichteten veranlasst sind.

### Hinweis

Bei einer willkürlichen Unterbrechung der Leistungen lebt die steuerliche Anerkennung des Versorgungsvertrags auch dann nicht wieder auf, wenn die vereinbarten Leistungen später wieder wie ursprünglich vereinbart aufgenommen werden.

## 8 Betriebsbeendigung

### 8.1 Unentgeltliche Betriebsübertragung

Die Betriebsbeendigung ist steuerlich begünstigt. Wird der Betrieb unentgeltlich im Ganzen z.B. auf den Hofnachfolger übertragen, hat der Übernehmer die Buchwerte des Übertragenden fortzuführen, wobei stille Reserven im Betriebsvermögen nicht aufgedeckt und demzufolge nicht versteuert werden. Für die unentgeltliche Betriebsübertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs ist Voraussetzung, dass mindestens die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich übertragen worden sind. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen durch einen einheitlichen Übertragungsakt auf den Erwerber übertragen werden. Für die Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen gilt die sogenannte funktionale Betrachtungsweise, unabhängig von den darin ruhenden stillen Reserven. Funktional wesentlich für einen LuF-Betrieb ist in der Regel die Fläche.

Bei den in der Betriebsübertragung zurückbehaltenen landwirtschaftlichen Eigentumsflächen gilt hier, wie bei nahezu allen Abgrenzungsfragen (z.B. bei der Verpach-

tung, siehe Punkt 3.2), die Bagatellgrenze von 10 %. Unerheblich ist, wie die zurückbehaltenen Flächen verwendet werden, z.B. zur Abfindung weichender Erben oder weil der Übergeber darauf weiterhin selbst Landwirtschaft betreibt.

Die stillen Reserven in Flächen, die zur Abfindung der weichenden Erben entnommen werden, sind nicht begünstigt und deshalb in voller Höhe zu versteuern. Wenn jedoch die zurückbehaltene Fläche wenigstens 0,3 Hektar besitzt und weiter bewirtschaftet wird, entsteht ein neuer Betrieb in der Hand des Betriebsübergebers. Ansonsten ist auch diese zu entnehmen.

## 8.2 Betriebsveräußerung und -aufgabe

Bei der Betriebsveräußerung ist für die Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen die **quantitative Betrachtungsweise** maßgebend. Es ist nicht unbedingt schädlich, wenn der Veräußerer Wirtschaftsgüter, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, zurückbehält und bei der Veräußerung in das Privatvermögen überführt.

### Hinweis

Hier ist aber Vorsicht geboten! Die Grenze für den unschädlichen Rückbehalt ist nicht durch Gesetz oder Rechtsprechung geregelt. Sie sollten deshalb in keinem Fall mehr als 10 % der stillen Reserven des Betriebs und auch nicht mehr als 50.000 € zurückbehalten.

Wie die Betriebsveräußerung führt auch die Betriebsaufgabe zu einem steuerlich begünstigten Gewinn. Da die Aufgabe nur selten durch eine Betriebszerschlagung erfolgt, sondern häufig nach vorangegangener Verpachtung vom Landwirt erklärt wird, verweisen wir hierzu auf den Punkt 3.2.

Der bei einer entgeltlichen Veräußerung oder bei einer Betriebsaufgabe entstehende Gewinn ist steuerbegünstigt. Die steuerlichen Begünstigungen sind

- ein abschmelzender Freibetrag von 45.000 €, der sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 € übersteigt, mindert,
- die Besteuerung mit 56 % des Durchschnittssteuersatzes, wobei die untere Grenze dem Eingangsteuersatz von 14 % entspricht (nur für Gewinne bis 5 Mio. €), und
- die sogenannte Fünftelregelung zur steuergünstigen Verteilung von außerordentlichen Einkünften auf fünf Jahre.

Der Freibetrag und die Besteuerung mit 56 % des Durchschnittssteuersatzes müssen beantragt werden. Diese Steuervergünstigungen können nur einmal im Leben genutzt werden und ebenfalls nur, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.

## 9 Umsatzsteuer

### 9.1 Durchschnittssatzbesteuerung und Regelbesteuerung

Für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erzielten Umsätze wird die Umsatz- und Vorsteuer nach Durchschnittssätzen festgesetzt (umgangssprachlich oft als Pauschalierung bezeichnet). Voraussetzung für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung bei der Umsatzsteuer ist, dass die Gesamtumsätze 600.000 € nicht übersteigen, ansonsten ist die Regelbesteuerung anzuwenden. Im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung gelten folgende Sätze:

Art der Umsätze	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahl-last
Lieferung von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, ausgenommen Sägewerkserzeugnissen	5,5 %	5,5 %	0 %
Lieferungen von Sägewerkserzeugnissen und Getränken sowie von alkoholischen Flüssigkeiten	19 %	9,5 %	9,5 %
Übrige landwirtschaftliche Umsätze	9,5 %	9,5 %	0 %

Die Durchschnittssätze gelten **nur für die Lieferungen selbsterzeugter land- und forstwirtschaftlicher Produkte und Dienstleistungen**.

Bei der Durchschnittssatzbesteuerung ergibt sich für viele Umsätze keine vom Land- und Forstwirt abzuführende Umsatzsteuer. Nur bei den Lieferungen von bestimmten Sägewerkserzeugnissen und Getränken, z.B. Wein, ergibt sich für den Land- und Forstwirt eine Zahl-last von 9,5 %.

Der Umsatzsteuer pauschal rechnende Landwirt schuldet dem Finanzamt überhöht ausgewiesene Steuerbeträge (also wenn er in der Rechnung fälschlicherweise 19 % statt 9,5 % ausweist). Das gilt auch, wenn der Leistungsempfänger, wie es in der LuF häufig der Fall ist, im Gutschriftsverfahren abgerechnet hat. Von dieser Steuerschuld können Sie sich als Landwirt befreien, indem Sie dem in der Gutschrift überhöht ausgewiesenen Steuerbetrag widersprechen. Die Steuerschuld entfällt dadurch aber nicht automatisch rückwirkend. Sie müssen dazu Ihre Voranmeldung des entsprechenden Voranmeldungszeitraums berichtigen.

Bei hohen Investitionen können Sie auf die Durchschnittssatzbesteuerung verzichten (sogenannte Option zur Regelbesteuerung). Sie erhalten dann wie ein normaler Unternehmer den tatsächlichen Vorsteuerabzug aus den Investitionen, müssen im Gegenzug aber auch vereinnahmte Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen.

Bei der Umsatzsteuer auf land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen sind viele Besonderheiten zu beach-

ten. Diese Umsätze dürfen nur dann nach Durchschnittssätzen besteuert werden, wenn:

- sie mit Hilfe der Arbeitskräfte des Betriebs erbracht werden und die dabei verwendeten Wirtschaftsgüter der normalen Ausrüstung des Betriebs zuzurechnen sind und
- die Dienstleistungen normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen.

Insbesondere folgende Dienstleistungen können bei Vorliegen dieser Voraussetzungen noch der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen:

- Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese- und Einsammelarbeiten, einschließlich Säen und Pflanzen;
- Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- Vermietung normalerweise in der LuF verwendeter Betriebsmittel (z.B. Fahrzeuge) zu landwirtschaftlichen Zwecken;
- technische Hilfe;
- Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen;
- Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen;
- Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen.

Ein Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Tätigkeit außerhalb der LuF liegt vor, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr die Dienstleistungen an Landwirte und Nichtlandwirte (ohne Umsätze aus Vermietungs- und Verpachtungsleistungen sowie der Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern) die Umsatzgrenze von 51.500 € überschritten haben.

Die Erbringung von Dienstleistungen unter Verwendung von Wirtschaftsgütern, die

- im eigenen Betrieb nicht verwendet werden oder
- einem nicht betriebstypischen Überbestand zuzurechnen sind oder
- ausschließlich zur Erbringung von Dienstleistungen an Dritte vorgehalten werden,

ist unabhängig von der Dauer oder dem Zweck der Verwendung von der Durchschnittssatzbesteuerung ausgeschlossen.

Wird die sonstige Leistung nicht an einen anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erbracht, ist davon auszugehen, dass sie nicht zur landwirtschaftlichen Erzeugung beiträgt. Das gilt insbesondere für die folgenden Dienstleistungen:

- Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder sonstigen, nicht zu der LuF zählenden Zwecken genutzt werden - dies gilt entsprechend für die Vermietung von Pferden zu Reitzwecken;
- im Zusammenhang mit Pflanzenlieferungen erbrachte Dienstleistungen, die über den Transport und das Einbringen der Pflanze in den Boden hinausgehen (z.B. Pflege- und Planungsleistungen, Gartengestaltung);
- Grabpflegeleistungen;
- die Abgabe von Speisen und Getränken (z.B. in Strauß- und Besenwirtschaften);
- die entgeltliche Unterbringung und Verpflegung von Arbeitnehmern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, da diese Leistungen überwiegend deren privaten Bedürfnissen dienen;
- die Gestattung der Teilnahme an Treibjagden oder die Einräumung der Möglichkeit des Einzelabschlusses von Wildtieren.

Unter die Regelbesteuerung fällt auch die Verpachtung des gesamten Betriebs, wenn der Verpächter die überlassenen Gegenstände für die Dauer der Pacht nicht für eine eigene Erzeugertätigkeit einsetzen kann. Ebenso ist in der Regel die Beherbergung von Betriebsfremden in Gästezimmern und Ferienwohnungen im Rahmen der Regelbesteuerung steuerpflichtig.

#### Hinweis

Für die unter die Regelbesteuerung fallenden Umsätze gilt eine Vereinfachungsregelung: Die Lieferung zugekaufter Erzeugnisse und nichtlandwirtschaftlichen Zwecken dienende Dienstleistungen können in die Durchschnittssatzbesteuerung einbezogen werden, wenn diese Umsätze im Jahr voraussichtlich nicht mehr als 4.000 € betragen und Sie daneben nur Umsätze ausführen, die unter die Durchschnittssatzbesteuerung oder unter die Kleinunternehmerregelung fallen. Die Finanzverwaltung verzichtet unter diesen Voraussetzungen auch auf die Erhebung der Umsatzsteuer auf die Umsätze mit Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten.

## 9.2 Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung

Bei Durchschnittssatzumsätzen und Regelbesteu- rungsumsätzen sind **nur die Vorsteuern abziehbar, die den Regelbesteu- rungsumsätzen zuzurechnen sind**. Bei Verwendung für beide Umsätze (Erwerb einheitlicher Gegenstände, z.B. wenn ein Mähdrescher einerseits im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb genutzt wird und zusätzlich bei einer gewerblichen Lohnarbeit des Landwirts auf fremden Höfen eingesetzt wird) sind die Vorsteuern aufzuteilen. Ändert sich bei derartigen Wirtschaftsgütern die Nutzung abweichend von der bei der Anschaffung beabsichtigten Nutzung

innerhalb von fünf Jahren bzw. bei Gebäuden innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung, kommt es zur zeitlich anteiligen Vorsteuerberichtigung.

Werden vertretbare Sachen **sowohl im land- und forstwirtschaftlichen als auch im gewerblichen Betriebsteil verwendet**, muss die **Vorsteuer nach der Verwendungsabsicht aufgeteilt** werden. Bei später abweichender Verwendung müssen Sie ebenfalls eine Vorsteuerberichtigung abgeben.

## **10 Mindestlohn in der Land- und Forstwirtschaft**

Im Jahr 2015 wurde in Deutschland ein branchenunabhängiger Mindestlohn eingeführt, der grundsätzlich auch für die LuF sowie für den Gartenbau und den Weinbau gilt.

Für einige Branchen, darunter auch die LuF, existierten bereits vor Einführung des gesetzlichen Mindestlohns eigene tarifvertragliche Mindestlöhne, die nach dem Arbeitnehmerentendegesetz (AEntG) für allgemein verbindlich erklärt wurden. Diese tarifvertraglichen Regelungen hatten hier Vorrang. Seit dem 01.01.2018 gilt aber **auch in der LuF der gesetzliche Mindestlohn**. Dieser beträgt ab dem 01.07.2022 10,45 € pro Stunde und soll ab dem 01.10.2022 auf 12 € pro Stunde steigen.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Juni 2022

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.