



Steuertipps für Land- und Forstwirte

Einen tief greifenden Strukturwandel bewältigen, im verschärften internationalen Wettbewerb bestehen und oft



genug um den Bestand ihrer Existenzgrundlage kämpfen – das sind die Probleme unserer Land- und Forstwirte. Es ist wichtiger denn je, dass auch das Steuerrecht der besonderen Situation der Land- und Forstwirtschaft Rechnung trägt. Eine vernünftige und gerechte Besteuerung kann neben direkten finanziellen Hilfen den notwendigen Anpassungsprozess wirksam unterstützen – und deshalb setzt sich die Bayerische Staatsregierung ganz aktuell auch für den Ausgleich des Agrardiesel-Selbstbehalts für zwei Jahre in Bayern ein. Im Doppelhaushalt 2009/2010 sind hierfür insgesamt rund 67 Millionen Euro bereitgestellt; nun müssen Berlin und Brüssel noch die rechtlichen Grundlagen schaffen.

Welche Besonderheiten und Vergünstigungen das Steuerrecht für den land- und forstwirtschaftlichen Bereich aufweist, zeigt diese Broschüre. Alle Einzelheiten erschöpfend darzustellen, würde den Umfang der Informationsschrift sprengen. Da steuerliche Veranlagungen meist Entscheidungen im Einzelfall sind, stehen neben den Angehörigen der steuerberatenden Berufe auch die zuständigen Finanzämter für Nachfragen gerne zur Verfügung.

Wir hoffen, die vorliegenden Steuertipps helfen möglichst vielen Land- und Forstwirten, sich im Steuerrecht besser zurechtzufinden.

Georg Fahrenschon
Staatsminister

Franz Josef Pschierer
Staatssekretär

A.	Einheitsbewertung	18
I.	Allgemeines	18
1.	Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	18
2.	Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	19
3.	Bewertungsstichtag	21
4.	Bewertungsgrundsätze	21
5.	Ermittlung des Vergleichswerts	21
5.1	Vergleichszahlen	21
5.2	Ertragsbedingungen	22
5.3	Bewertungsstützpunkte	22
5.4	Vergleichswert	23
6.	Einzelertragswert	23
7.	Abschläge und Zuschläge	24
II.	Bewertung des Wirtschaftsteils	25
1.	Landwirtschaftliche Nutzung	25
1.1	Ertragsmesszahlen	25
1.2	Abrechnungen für natürliche Ertragsbedingungen	26
1.3	Abrechnungen und Zurechnungen für wirtschaftliche Ertragsbedingungen	26
1.4	Grundsteuerbelastung und Entwässerungskosten	27
1.5	Vergleichswert	27
1.6	Tierhaltung	27
1.7	Gemeinschaftliche Tierhaltung	30
1.8	Sonderkulturen Hopfen und Spargel	31
2.	Forstwirtschaftliche Nutzung	32
2.1	Altersklassenverfahren	32
2.2	Festwerte (Mindestwerte)	33
3.	Weinbauliche Nutzung	34
3.1	Lagenvergleichszahlen (Bewertungsstützpunkte)	34
3.2	Vergleichswert	34
4.	Gärtnerische Nutzung	35
5.	Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung	36

III. Bewertung des Wohnteils	36
1. Jahresrohmiete	37
2. Wohnfläche	38
2.1 Berechnung nach der Zweiten Berechnungsverordnung	38
2.2 Pauschalisiertes Verfahren	40
3. Vervielfältiger	41
4. Abschläge	41
IV. Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	42
1. Rechtsverbindlicher Bebauungsplan	42
2. Existenzgrundlage des Betriebsinhabers	43
3. Nutzungsänderung in absehbarer Zeit	43
4. Befreiungstatbestand	44
B. Einkommensteuer	48
I. Wer ist einkommensteuerpflichtig?	48
II. Was gehört zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft?	49
1. Einkünfte sind der Gewinn	49
2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	49
3. Keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	52
4. Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten	53
III. Wie und für welchen Zeitraum wird der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ermittelt?	54
1. Gewinnermittlungszeitraum	54
1.1 Wirtschaftsjahr	54
1.2 Gewinnaufteilung	55
1.3 Steuervergünstigungen	56

2.	Gewinnermittlungsarten	56
2.1	Begriffsbestimmungen	57
2.2	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	59
2.3	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	63
2.4	Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung	69
2.5	Gewinnschätzung	72
IV.	Betriebseinnahmen	73
1.	Veräußerung von Anlagevermögen	74
2.	Entschädigungen bei Bau und Betrieb von Versorgungsleitungen	76
3.	Entschädigungen für Wirtschaftserschwernisse	76
4.	Rücklage für Ersatzbeschaffung	76
5.	Entschädigungen für Hagel-/Manöverschäden	77
6.	Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln zur Anschaffung/Herstellung von Anlagegütern	77
7.	Zuschüsse zu Betriebsausgaben	78
8.	Zulagen	78
9.	Erlöse aus der Veräußerung von Tieren des Anlagevermögens	78
10.	Milchquotenregelung	78
11.	Förderleistungen aus Programmen für Landwirte	79
12.	Rechnungsabgrenzungsposten	79
V.	Betriebsausgaben	80
1.	Normalabschreibung	83
2.	Degressive Abschreibung	85
2.1	Bei Gebäuden	85
2.2	Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern	87
3.	Erhöhte Abschreibungen	88
4.	Sonderabschreibungen	88
5.	AfA nach Maßgabe der Leistung	89
6.	AfA bei geringwertigen Wirtschaftsgütern und Wirt- schaftsgütern, für die ein Sammelposten zu bilden ist	89
7.	Investitionsabzugsbetrag	90
8.	Keine Betriebsausgaben	91

VI. Besonderheiten bei der Veräußerung, Aufgabe oder Verpachtung eines Betriebs	92
1. Vollentgeltliche Veräußerung	92
1.1 Veräußerungserlös/Veräußerungsgewinn	92
1.2 Veräußerungskosten	93
1.3 Steuererleichterungen im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung	93
2. Unentgeltliche Betriebsübertragung	96
3. Teilentgeltliche Betriebsveräußerung	97
4. Betriebsaufgabe	97
5. Betriebsverpachtung	98
6. Altenteilsleistungen	99
VII. Bodengewinnbesteuerung	101
VIII. Sonstige steuerfreie Einnahmen	102
1. Krankenversicherung/Unfallversicherung	102
2. Gesetzliche Rentenversicherung	102
3. Mutterschaftsgeld	103
4. Erziehungsgeld/Elterngeld/Rentenzuschläge für Kindererziehung	103
5. Versorgungsbezüge an Wehr- und Zivildienstbeschädigte	103
6. Leistungen nach dem Bundeskindergeldgesetz	104
7. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten	104
8. Zuschüsse zum Alterskassenbeitrag	105
9. Produktionsaufgaberente/Ausgleichsgeld	105
IX. Sonderausgaben	106
1. Allgemeines	106
2. Altenteilsleistungen	106
3. Vorsorgeaufwendungen	108
4. Voraussetzungen für den Abzug der Sonderausgaben	110
X. Weitere Steuererleichterungen	111

C.	Gewerbsteuer	114
I.	Grundsätzliches	114
II.	Land- und forstwirtschaftliche Hilfsbetriebe	114
D.	Grundsteuer	115
I.	Festsetzung – Erhebung	115
II.	Grundsteuererlass	115
	1. Denkmalschutz	115
	2. Ertragsminderung	116
	3. Erlassantrag	116
III.	Steuervergünstigung für körperbehinderte Menschen	117
E.	Umsatzsteuer	118
I.	Allgemeines zur Umsatzbesteuerung der Land- und Forstwirte	118
II.	Wie hoch sind die Durchschnittssätze?	119
III.	Für welche Umsätze gilt die Durchschnittssatzbesteuerung?	121
	1. Wann liegt ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor?	121
	2. Betriebsveräußerung	121
	3. Wie sind Umsätze zu behandeln, die außerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden?	122
	4. Wie sind Umsätze aus der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu behandeln?	122

IV. Innergemeinschaftlicher Warenverkehr	123
1. Innergemeinschaftliche Lieferungen	123
2. Innergemeinschaftliche Erwerbe	124
V. Was muss der Land- und Forstwirt bei der Rechnungsausstellung beachten?	126
VI. Muss der Land- und Forstwirt Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben?	127
1. Bei Versteuerung nach Durchschnittssätzen	127
2. Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen	127
VII. Welche Aufzeichnungen muss der Land- und Forstwirt führen?	128
VIII. Können bei einem Land- und Forstwirt, der nach Durchschnittssätzen versteuert, auch die Vorschriften zur Besteuerung der Kleinunternehmer angewendet werden?	129
IX. Versteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes	130
1. Allgemeines	130
2. Verzicht auf die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung	131
3. Widerruf der Erklärung	131
F. Kraftfahrzeugsteuer	132
I. Steuerbefreiungen	132
II. Wegfall der Steuerbefreiung	133

G.	Lohnsteuer	134
I.	Grundsätzliches	134
	1. Durchführung des Steuerabzugs nach den allgemeinen Vorschriften	134
	2. Pauschalierung der Lohnsteuer	135
	2.1 Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen (so genannte 400-Euro-Jobs)	135
	2.2 Bei bestimmten Aushilfskräften	136
	2.3 Bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern	138
	2.4 Pauschale Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag	139
II.	Betriebshelfer	140
H.	Grunderwerbsteuer	141
I.	Allgemeines	141
II.	Steuerbefreiungen	141
J.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	143
I.	Allgemeines	143
	1. Welche Vorgänge unterliegen der Erbschaft- und Schenkungssteuer?	143
	2. Sachliche Steuerbefreiungen	143
	3. Persönliche Freibeträge	144
	4. Steuerklassen und Steuersätze	145
II.	Übertragung von land- und forstwirtschaft- lichem Vermögen	146
	1. Allgemeines	146
	2. Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	147

3. Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	147
4. Bewertungsstichtag	148
5. Bewertungsverfahren	148
5.1 Wirtschaftsteil	148
5.2 Betriebswohnungen und Wohnteil	151
6. Steuerbefreiungen	155
6.1 Steuerbefreiung für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	155
6.2 Steuerbefreiung für die Betriebswohnungen	158
6.3 Steuerbefreiung für den Wohnteil	158
7. Steuerermäßigung nach § 19a ErbStG	160
8. Stundungsmöglichkeiten	161

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	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
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

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

14 Abkürzungen

LwFöG	Gesetz zur Förderung der bayerischen Landwirtschaft
R	Richtlinie
RNr.	Randnummer
SGB	Sozialgesetzbuch
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
VE	Vieheinheit
VZ	Veranlagungszeitraum
WoBauG	Wohnungsbaugesetz
Wj	Wirtschaftsjahr
ZPO	Zivilprozessordnung

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 den Land- und Forstwirt 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 den Land- und Forstwirt Bedeutung, wenn entsprechende Vorgänge anfallen, wenn also beispielsweise Arbeitnehmer beschäftigt werden oder wenn ein Betrieb vererbt oder verschenkt wird.

Diese Broschüre gibt den Rechtsstand vom Januar 2009 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 der Leser dieser Broschüre seine 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.).

A. Einheitsbewertung

I. Allgemeines

101

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.

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

102

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.

Was gehört zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen?

103

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

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 eine Vieheinheit oder zwei Vieheinheiten Geflügel oder eigene Zugkraft – 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

Der Betrieb umfasst den Wirtschaftsteil und den Wohnteil.

104

Wirtschaftsteil

Zum Wirtschaftsteil gehören

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

Nutzung (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 Heidefeld, 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

105

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

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.

106

Rechtsquelle: § 35 BewG

4. Bewertungsgrundsätze

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 entlohnten fremden Arbeitskräften gemeinhin erzielbaren Reinertrag. Der Ertragswert ist das 18-Fache dieses Reinertrags.

107

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

5. Ermittlung des Vergleichswerts

108

5.1 Vergleichszahlen

Für die Bewertung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist nicht ein individueller, sondern ein objektivierter Ertragswert zu ermitteln. Dieser Ertragswert ergibt sich aus einem vergleichenden Verfahren. Das vergleichende Verfahren besteht darin, dass die Un-

109

terschiede der Ertragsfähigkeit der gleichen Nutzung (vgl. RNr. 104) in den verschiedenen Betrieben durch Vergleich der Ertragsbedingungen 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

110

Beim Vergleich der Ertragsbedingungen ist zu unterscheiden zwischen den

- 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 und der inneren Verkehrslage, 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

111

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

Man spricht hier von Bewertungsstützpunkten. Im Einzelnen können es sein: Hauptbewertungsstützpunkte, Landesbewertungsstützpunkte oder Ortsbewertungsstützpunkte. Die Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte werden durch Rechtsverordnung fest-

gesetzt. 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

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.

112

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

6. Einzelertragswert

Der Einzelertragswert ist zu ermitteln in den vom Bewertungsgesetz vorgeschriebenen Fällen, das sind Nebenbetriebe und Abbauland 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.

113

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 Vergleichswert 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><u>– 12.000 Mark</u></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.

115

Rechtsquelle: § 46 BewG

1. Landwirtschaftliche Nutzung

116

1.1 Ertragsmesszahlen

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.

117

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

119

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 zu legen.

Rechtsquelle: §§ 38, 50 BewG
Abschnitte 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

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) sowie auch für die Abgrenzung der landwirtschaftlichen Viehhaltung von der gewerblichen Viehhaltung.

122

Rechtsquelle: § 51 BewG
Anlage 1 BewG

123

Zu- und Abrechnungen

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

124

Zu- und Abschläge

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:

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 36.796 Mark

Rechtsquelle: § 41 BewG
Abschnitt 2.20 BewR L

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	$3 \times 1,1 \text{ VE} = 3,30 \text{ VE}$
20 Milchkühe	$20 \times 1,0 \text{ VE} = 20,00 \text{ VE}$
60 Mastkälber	$60 \times 0,30 \text{ VE} = 18,00 \text{ VE}$
1.500 Legehennen aus zugekauften Junghennen	$1.500 \times 0,0183 \text{ VE} = 27,45 \text{ VE}$
insgesamt	<u><u>68,75 VE</u></u>

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

Rechtsquelle: § 51 BewG

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 Arbeiterschwerenisse, regionaler Frostschutz, Erschwerenisse 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:

130

- 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).

Rechtsquelle: §§ 40, 56 – 58 BewG
Abschnitte 5.01 – 5.16 BewR L

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

135

Zur sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung gehören

- 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

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 Wohnraums, sondern auch nach mietpreisrechtlichen Vorschriften (freifinanziert, 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.

137

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

138

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

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.

143

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 Pauschaliertes Verfahren

145

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

146

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

147

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

148

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

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

149

3. Vervielfältiger

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

150

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

152

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.

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

1. Rechtsverbindlicher Bebauungsplan

153

Grundstücksflächen sind stets dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn sie

- 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

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.

154

Es muss mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen sein, dass die besagten Flächen spätestens nach zwei Jahren anderen Zwecken dienen werden. 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 RNr. 153, 154 nicht vorliegen.

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

156

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.

Die Regelung gilt sowohl für Hofstellen, die im Eigentum des Betriebsinhabers stehen als auch für Hofstellen, die vom Betriebsinhaber gepachtet sind.

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 Geruchs- schleuse getrennt (durch den Stall starke Fliegenbelästigung bei weit- räumiger 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

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

b) Wirtschaftswert			
Landwirtschaft	Ackerland		Grünland
Ertragsmesszahlen	314,00		87,00
Überprüfung der Bodenschätzung (Moorboden – Grünland) – 2 %	– 6,28	– 14 %	– 12,18
<hr/>			
Ertragsmesszahlen nach Überprüfung der Bodenschätzung	307,72		74,82
Bodenwechsel – 2 %	– 6,15		
<hr/>			
Bereinigte Ertragsmesszahl			
Ackerland	301,57		
Grünland	+ 74,82	←	
<hr/>			
	376,39		
Berücksichtigung der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen			
Innere Verkehrslage – 7 %			
Betriebsgröße – 10 %			
Betriebsorganisation – 19 %			
Summe – 36 %	– 135,50		
Zwischensumme	240,89		
<hr/>			
Berücksichtigung der Preis- und			
Lohnverhältnisse – 6 %	– 14,45		
= Betriebsmesszahl	226,44		
geteilt durch Fläche (10,10 ha)			
= Betriebszahl für 1 ha	22,42		
Wert mit 1 Dezimalstelle			
= Vergleichszahl für 1 ha	22,4		
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			0 Mark
Wirtschaftswert			<hr/> 8.679 Mark

c) Wohnungswert

<hr/>			
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			
= gegendübliche Jahresmiete	842 Mark		
Besonderheiten nach			
§ 47 BewG – 25 %	<u>– 210 Mark</u>		
übliche Jahresmiete	632 Mark		
Jahresrohrente	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			
= gegendübliche Jahresmiete	313 Mark		
Besonderheiten nach			
§ 47 BewG – 10 %	<u>– 31 Mark</u>		
übliche Jahresmiete	282 Mark		
Grundsteuer-Begünstigung			
+ 12 %	<u>+ 33 Mark</u>		
Jahresrohrente	315 Mark		
Baujahr 1989, Bauausführung A, Gemeindegröße 1, Vervielfältiger nach Anl. 3 BewG: 9,8			
315 Mark x 9,8 =		<u>+ 3.087 Mark</u>	
Summe aus Bauteil 1 und 2		7.637 Mark	
vermindert um 15 %		<u>– 1.145 Mark</u>	
ergibt Wohnungswert	6.492 Mark	<u>6.492 Mark</u>	
d) Summe Wirtschafts- und Wohnungswert (b) + c)]		15.171 Mark	
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

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

202

1. Einkünfte sind der Gewinn

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.

203

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.

204

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, Viehmästereien, 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 (Nebenbetriebe sind Be- oder Verarbeitungsbetriebe, die im Hauptbetrieb anfallende Erzeugnisse zu landwirtschaftlichen Produkten verarbeiten oder die von Dritten übernommene Rohstoffe zur Verwendung im Hauptbetrieb bearbeiten):
 - Kartoffel- und Kornbrennerei, Käserei, Kellerei, Weinverkauf, Gemüse- und Blumenhandel, Obstsaftpresserei, Forellenräucherei, Brüterei, wenn die im Nebenbetrieb eingesetzte Rohstoffmenge überwiegt (das heißt über 50 Prozent) im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb erzeugt wird,
 - Kompostierung der von Dritten gegen Entgelt übernommenen Abfälle, wenn der gewonnene Kompost nahezu ausschließlich (das heißt zu mindestens 90 Prozent) auf den selbst bewirtschafteten Flächen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgebracht wird,
 - Sandgruben, Kiesgruben, Lehm- und Tonvorkommen, Steinbrüche, Torfstiche und Ähnliches, wenn die gewonnene Substanz überwiegt (das heißt über 50 Prozent) im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird,
 - Zimmervermietung in Betriebsgebäuden an Feriengäste außerhalb einer Fremdenpension (das wird regelmäßig der Fall sein, wenn weniger als vier Zimmer und weniger als sechs Betten bereitgehalten werden und außer dem Frühstück keine Hauptmahlzeit gewährt wird) oder Vermietung von Ferienwohnungen in Betriebsgebäuden, soweit sie nicht hotel- oder pensionsmäßig durchgeführt wird (nicht tageweise Vermietung, keine Zusatzleistungen),
- aus der Vermietung von landwirtschaftlichen Maschinen und Arbeitsgeräten an andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe, gegebenenfalls durch Vermittlung von Maschinen- und Betriebs Hilfsringen, wenn die Einnahmen aus der Fremdnutzung $\frac{1}{3}$ des

Gesamtumsatzes des Betriebs und im Wirtschaftsjahr 51.500 Euro nicht übersteigen,

- aus der Tätigkeit als so genannter nebenberuflicher Betriebsshelfer in kurzfristigen Einsätzen in anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, wenn die Einnahmen hieraus $\frac{1}{3}$ des Gesamtumsatzes des Betriebs und im Wirtschaftsjahr 51.500 Euro nicht übersteigen (und soweit diese Grenzen noch nicht durch die Maschinenvermietung ausgeschöpft sind),
- aus Nutzungsüberlassungen oder Dienstleistungen für Nichtlandwirte – Gemeinde, Landkreis und so weiter – (zum Beispiel Abfuhr von Gartenabfällen, Schneeräum- und Holzrückearbeiten, Pflege von Biotopen, Landschafts- und Naturschutzgebieten, Böschungen und Feldrainen im ländlichen Bereich), wenn die Einnahmen hieraus – neben der Drittelgrenze beziehungsweise 51.500-Euro-Grenze – den Betrag von 10.300 Euro im Wirtschaftsjahr nicht übersteigen,
- aus der Weiterverarbeitung von Eigenerzeugnissen zu gewerblichen Produkten (Brot, Wurst, Marmelade und dergleichen), wenn die Einnahmen hieraus nicht mehr als 10.300 Euro im Wirtschaftsjahr betragen,
- aus der Tätigkeit in Aufsichtsorganen von landwirtschaftlichen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder anderen berufsständischen Einrichtungen oder als Hagelschätzer,
- aus Pensionstierhaltung,
- aus der Verpachtung einzelner zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörender Flächen und Gebäude oder von Milch-Referenzmengen,
- 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 Erzeugung von Energie durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, wenn bei Anschluss der Anlage an ein Versorgungsnetz die Erzeugung für den eigenen Betrieb überwiegt (das heißt mehr als 50 Prozent beträgt),

- aus der Ausbringung von Klärschlamm auf den selbst bewirtschafteten Flächen des Landwirts,
- aus Besen- oder Straußwirtschaften, soweit die Einnahmen aus Speisen und zugekauften Getränken 50 Prozent des Umsatzes der Besen- oder Straußwirtschaft und 51.500 Euro im Wirtschaftsjahr nicht übersteigen, 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.

3. Keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

205

Nicht zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören Einkünfte

- 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 Lohnfahren 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) sowie
- aus Brieftauben- und Zierfischzucht (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, eventuell auch so genannte Liebhaberei).

4. Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten

Beschränkt sich ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nicht auf den Absatz selbst gewonnener Erzeugnisse, sondern kauft er dauernd und nachhaltig fremde Erzeugnisse über den betriebsnotwendigen Umfang hinaus zu, ist der Betrieb als Gewerbebetrieb zu behandeln. Ein solcher Fall tritt häufig auf bei Gärtnereien, Baumschulen und Brennereien. In der Regel führt ein Zukauf von mehr als 30 Prozent des Umsatzes zur Annahme eines Gewerbebetriebs. Zu weiteren Abgrenzungsfragen, insbesondere bei Bestehen eines Handelsgeschäfts neben der Land- und Forstwirtschaft, bei Friedhofsgärtnereien und bei Tierzucht und Tierhaltung, vergleiche im Einzelnen R und H 13.2, 15.5 EStR.

206

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

207

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

208

1. Gewinnermittlungszeitraum

1.1 Wirtschaftsjahr

209

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.

Rumpfwirtschaftsjahr

210

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.

Abweichendes Wirtschaftsjahr

211

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 ermitteln. Eine Ausnahme gilt nur für Gartenbaubetriebe und für reine Forstbetriebe (Waldbesitzer): Diese Betriebe können das Kalenderjahr zum Wirtschaftsjahr bestimmen.

Das Wirtschaftsjahr läuft bei

- Grünlandbetrieben (Futterbauanteil ab 80 Prozent der landwirtschaftlichen Nutzung) vom 1. Mai bis 30. April,
- reiner Forstwirtschaft vom 1. Okt. bis 30. September,
- reinem Weinbau vom 1. September bis 31. August,
- allen übrigen Betrieben (insbesondere Gemischtbetrieben) vom 1. Juli bis 30. Juni.

Grünlandbetriebe sowie Betriebe mit reiner Forstwirtschaft oder reinem Weinbau können als Wirtschaftsjahr auch den Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni bestimmen.

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

1.2 Gewinnaufteilung

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

212

Beispiel

Wirtschaftsjahr	Gewinn
1. Juli 2006 bis 30. Juni 2007	10.000 Euro
1. Juli 2007 bis 30. Juni 2008	12.000 Euro
1. Juli 2008 bis 30. Juni 2009	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:

2007:

$\frac{6}{12}$ vom Gewinn des Wj 2006/2007 =	5.000 Euro
+ $\frac{6}{12}$ vom Gewinn des Wj 2007/2008 =	+ 6.000 Euro
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im VZ 2007 =	<u>11.000 Euro</u>

2008:

$\frac{6}{12}$ vom Gewinn des Wj 2007/2008 =	6.000 Euro
+ $\frac{6}{12}$ vom Gewinn des Wj 2008/2009 =	+ 7.000 Euro
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im VZ 2008 =	<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

213

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

- für Alleinstehende bis zu 670 Euro,
- bei zusammenveranlagten Ehegatten jährlich 1.340 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 61.400 Euro) nicht übersteigt.

Rechtsquelle: § 13 Abs. 3 EStG
R 13.1 EStR

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, nämlich die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen.

Nach welcher dieser 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

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 bestimmt sind (zum Beispiel Anbauflächen, Wirtschaftsgebäude, Maschinen, Wegerechte, Genossenschaftsanteile, Milch-Referenzmengen). 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.

215

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

216

zu seinem Betriebsvermögen gehört hat, und wenn durch die Vermietungstätigkeit das Gesamtbild des Betriebs als Land- und Forstwirtschaft nicht wesentlich verändert wird.

Wirtschaftsgüter

217

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

Umsatz

218

Alle Einnahmen für betriebliche Leistungen (auch aus Anlagenverkäufen).

Einheitswert

219

Vom Finanzamt festgesetzter Wert für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, setzt sich zusammen aus Wirtschaftswert und Wohnungswert (vgl. RNrn. 101 f).

Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten Flächen

220

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.

Sondernutzungen

221

Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung, Abbauland, Geringstland, Nebenbetriebe und Sonderkulturen.

Vergleichswert

222

Mit Hilfe von Vergleichszahlen abgeleiteter Ertragswert einzelner landwirtschaftlicher Nutzflächen, regional verschieden; Summe der Vergleichswerte der einzelnen Nutzungen gegebenenfalls unter Berücksichtigung von Zu- oder Abschlägen ergibt den Wirtschaftswert.

Hektarwert

Der auf einen Hektar bezogene Vergleichswert (der landwirtschaftlichen Nutzung ohne Sonderkulturen).

223

Vergleichszahlen

Durch sie wird die unterschiedliche Ertragsfähigkeit der gleichen Nutzung in verschiedenen Betrieben ausgedrückt; 100 Vergleichszahlen x 37,26 Mark ergeben den Hektarwert x Fläche = Vergleichswert. Die Beträge basieren auf Grundsätzen der Einheitsbewertung und lauten auch ab dem 1. Januar 2002 in Mark.

224

Grundbetrag

Abgeleitet aus dem Hektarwert für die landwirtschaftliche Nutzung (ohne Sonderkulturen); Grundlage für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen.

225

Entnahmen

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.

226

Einlagen

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

227

2.2 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

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

228

- der Umsatz (ohne Grundstücksverkäufe und -entnahmen) höher war als 500.000 Euro im Kalenderjahr,

- der Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten Flächen höher war als 25.000 Euro oder
- der Gewinn höher war als 50.000 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

230

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 2008/2009 (30. Juni 2009)	100.000 Euro
– Betriebsvermögen am Schluss des Wj 2007/2008 (30. Juni 2008)	– 80.000 Euro
+ Entnahmen im Wj 2008/2009	+ 20.000 Euro
– Einlagen im Wj 2008/2009	– 5.000 Euro
<u>= Gewinn des Wj 2008/2009</u>	<u>35.000 Euro</u>

Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erfordert eine Buchführung, in der

- alle Geschäftsvorfälle
- 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

Weitere notwendige Aufzeichnungen

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

231

- 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

Beginn und Ende der Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht beginnt erst, wenn das Finanzamt den Land- und Forstwirt zur Buchführung schriftlich aufgefordert hat. Die Aufforderung soll mindestens einen Monat vor Beginn des nächsten Wirtschaftsjahrs ergehen, damit genügend Zeit bleibt, sich darauf vorzubereiten.

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 angehoben 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,

233

- die nicht zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (vgl. RNr. 228) verpflichtet sind und
- die den Gewinn auch nicht freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung ermitteln und
- deren selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung (ohne Sonderkulturen) 20 Hektar nicht übersteigt und
- deren Tierbestände insgesamt 50 VE nicht übersteigen und
- bei denen der Wert der selbst bewirtschafteten Sondernutzungen (vgl. RNr. 221) nicht mehr als 2.000 Mark je Sondernutzung beträgt (keine Umrechnung auf Euro im Einkommensteuergesetz, da der Wert nach Einheitswert-Grundsätzen zu ermitteln ist, die auf Wertverhältnissen zum 1. Januar 1964 beruhen),

wird der Gewinn nach einem Pauschalverfahren ermittelt.

Nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallen jedoch

234

- im Ganzen verpachtete Betriebe,
- Betriebe ohne selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung,

- Betriebe mit erhöhter Tierhaltung oder Tierzucht,
- Betriebe mit den Nutzungen Forstwirtschaft, Geringstland, Unland, Nebenbetriebe, Sonderkulturen (Hopfen, Spargel), Weinbau, Gartenbau, Teichwirtschaft, Binnenfischerei, Imkerei, Wanderschäfererei, Pilzanbau, Saatzucht und der Abbau von Bodenschätzen, wenn der Wert einer dieser Nutzungen 2.000 Mark übersteigt (keine Umrechnung in Euro, da der Wert nach Grundsätzen der Einheitsbewertung ermittelt wird).

Rechtsquelle: § 13a Abs. 1 EStG
R 13a.1 Abs. 1, 13a.2 Abs. 1 und 2 EStR

235

Die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist an sich eine Gewinnberechnung nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs. Die Durchschnittssätze sind aus agrarpolitischen Gründen so bemessen, dass im Regelfall Beträge unter dem tatsächlichen Gewinn erfasst werden. Gewinnschwankungen sind berücksichtigt, für Gewinnkorrekturen bei Rekordernten oder unterdurchschnittlichen Ergebnissen ist kein Raum. Bei Naturkatastrophen lässt die Finanzverwaltung aber in aller Regel Billigkeitsmaßnahmen zu.

Die Durchschnittssätze geben die Ergebnisse aller von der Pauschalgewinnermittlung erfasster 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 zugrundegelegt. Der Antrag ist schriftlich bis zur Abgabe der Steuererklärung, spätestens innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des 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
R 13a.1 Abs. 4 EStR

Berechnungsfaktoren

Die Grundlage der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bilden Werte, die zum Teil aus den Agrarberichten abgeleitet wurden und zum Teil bei der Einheitswertfeststellung von Bedeutung sind, zum Beispiel der Vergleichswert oder der Hektarwert. Diese steuerrechtlichen Begriffe sind in RNrn. 215 bis 227 erläutert.

236

So wird der Gewinn nach Durchschnittssätzen berechnet (ein ausführliches Berechnungsschema finden Sie am Ende dieses Kapitels):

Grundbetrag
 + Zuschläge für Sondernutzungen
 + vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen
 + gesondert festgestellte Gewinnteile
 + vereinnahmte Kapitalerträge aus Veräußerungserlösen
 von bestimmten Anlagegütern
 – verausgabte Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernde Lasten

 = Durchschnittssatzgewinn

Ein Wert der Arbeitsleistung wird nicht angesetzt. Auch ein Nutzungswert der Wohnung kommt nicht in Betracht, selbst wenn sich die Wohnung in einem denkmalgeschützten Gebäude befindet.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 3 EStG

Grundbetrag

237

Der Grundbetrag (vgl. RNr. 225) beläuft sich bei einem Hektarwert (vgl. RNr. 223) nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen	für 1 Hektar landwirtschaftlicher Nutzfläche (ohne Sonderkulturen)
bis 300 Mark	205 Euro
von 301 bis 500 Mark	307 Euro
von 501 bis 1.000 Mark	358 Euro
von 1.001 bis 1.500 Mark	410 Euro
von 1.501 bis 2.000 Mark	461 Euro
über 2.000 Mark	512 Euro

Zur landwirtschaftlichen Nutzfläche gehören auch landwirtschaftliche Ausgleichsflächen bei der Einrichtung von Ersatzflächenpools.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 4 EStG

Erläuterungen zu den Zu- und Abrechnungen im Einzelnen:

Sondernutzungen

238

Für die in RNr. 221 abschließend aufgeführten Sondernutzungen wird als Gewinn ein pauschaler Zuschlag zum Grundbetrag angesetzt. Hiervon ausdrücklich ausgenommen ist die forstwirtschaftliche Nutzung (vergleiche dazu RNr. 241). Der Zuschlag beläuft sich auf 512 Euro je Sondernutzung und Wirtschaftsjahr, wenn der jeweilige Wert der Sondernutzung (in Mark nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen) 500 Mark übersteigt. Der Ansatz von 512 Euro erfolgt unabhängig von der Höhe des tatsächlichen Gewinns aus der Sondernutzung, auch wenn sich ein Verlust ergeben hat. Eine Pensionspferdehaltung kommt als Sondernutzung nicht in Betracht.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 5 EStG

Miet- und Pachtzinsen, Schuldzinsen

Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen (für zum Betriebsvermögen gehörende Gebäude und Flächen) sind dem Grundbetrag hinzuzurechnen (zum Beispiel aus der Zimmer-/Wohnungsvermietung an Feriengäste). Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Vermietung oder Verpachtung angefallen sind (zum Beispiel auf die Pachtflächen entfallende Grundsteuer, Berufsgenossenschaftsbeiträge, Instandhaltungskosten und so weiter), sind nicht gesondert abziehbar.

239

Rechtsquelle: § 13a Abs. 3 EStG

Verausgabte Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernde Lasten (die Betriebsausgaben sind) sind vom Grundbetrag abzuziehen, jedoch darf der Abzug nicht insgesamt zu einem Verlust führen.

Rechtsquelle: § 13a Abs. 3 EStG

Nutzungswert der Wohnung

Der Nutzungswert der Wohnung gehört in keinem Fall – selbst wenn sich die Wohnung in einem Baudenkmal befindet – zum Durchschnittsatzgewinn. Für eine Wohnung in einem Baudenkmal können allenfalls Schuldzinsen vom Grundbetrag abgezogen werden (vgl. RNr. 239).

240

Rechtsquelle: R 13a.2 Abs. 6 EStR

Gesondert festgestellte Gewinnteile

Mit dem Ansatz des Grundbetrags sind nur „normale“ Betriebsvorgänge abgegolten. Zu den „normalen“ Betriebsvorgängen zählen auch Deckgelder und Mehrgewinne aus Zuchtviehverkäufen, ferner Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse und betriebliche Kapitalerträge, die sich nicht aus Kapitalanlagen von Erlösen aus der Veräußerung von Grund und Boden, von Gebäuden und von übrigen Anlagegütern ergeben, soweit letztere im Zusammenhang mit einer

241

Betriebsumstellung veräußert wurden. Abgegolten sind ferner Ausgleichszulagen, Prämien und Ausgleichsleistungen nach dem Gesetz zur Förderung der bäuerlichen Landwirtschaft sowie Einnahmen aus der Zurverfügungstellung von Ausgleichsflächen bei der Einrichtung von Ersatzflächenpools. Auch Zahlungen nach dem Gesetz zur nationalen Umsetzung der EU-Agrarreform ab 2005 sind durch den Grundbetrag abgegolten.

Nicht durch den Grundbetrag abgegolten sind Gewinnteile

- aus forstwirtschaftlicher Nutzung (Holzverkäufe, Holzentnahmen und so weiter),
- aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden,
- aus Pensionstierhaltung,
- aus Tätigkeiten für Nichtlandwirte (zum Beispiel Fuhrleistungen),
- aus Veräußerung oder Entnahme von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagegütern (zum Beispiel Mähdrescher, Genossenschaftsanteile, Zuckerfabrikaktien, Milch-Referenzmenge), wenn sie im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung erfolgt,
- aus der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs (vgl. RNrn. 275 bis 283),
- aus Landschaftspflege (Pflege von Biotopen, Landschafts- und Naturschutzgebieten, Böschungen und Feldrainen im ländlichen Bereich),
- aus der Auflösung von Rücklagen.

Bei den Sondergewinnen handelt es sich um eine abschließende Aufzählung im Gesetz. Diese Gewinnteile sind durch einen Zuschlag zum Grundbetrag zu berücksichtigen, dabei ist für jeden der oben genannten Sondergewinne der Zuschlag gesondert zu ermitteln.

Für Sondergewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung, aus der Veräußerung oder Entnahme von Anlagegütern (im Fall einer Betriebsumstellung), aus der Veräußerung/Entnahme von Gebäuden und aus der Veräußerung/Entnahme von Grund und Boden ist eine Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung vorgeschrieben.

Der Gewinn aus Tätigkeiten für Nichtlandwirte ist mit 35 Prozent der tatsächlich erzielten Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen (gesetzlicher Reingewinnsatz).

Ergibt sich aus allen außergewöhnlichen Nutzungen insgesamt ein positiver Betrag (Gewinn), so bleibt dieser bis zur Höhe von 1.534 Euro außer Ansatz (Freibetrag).

Rechtsquelle: § 13a Abs. 6 EStG

Schuldzinsen

Schuldzinsen können, soweit sie den betrieblichen Bereich betreffen, vom Grundbetrag abgezogen werden. Zinsverbilligungszuschüsse mindern die abzugsfähigen Schuldzinsen. Der Abzug vom Grundbetrag darf aber nicht insgesamt zu einem Verlust führen.

242

Rechtsquelle: § 13a Abs. 3 EStG

Dauernde Lasten

Dauernde Lasten betrieblicher Natur sind wie Schuldzinsen abzugsfähig. Die Abgaben wegen Überschreitung der Milch-Referenzmenge fallen nicht darunter. Wegen der Behandlung von Altteilslasten vgl. RNr. 301.

243

Rechtsquelle: § 13a Abs. 3 EStG

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. Eine gesetzliche Verpflichtung dazu besteht jedoch nicht.

244

245

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, Quittungen und so weiter) gesammelt werden. Eine gleichmäßige Verteilung von Vorauszahlungen, die mehr als fünf Jahre umfassen, kann bei Betriebseinnahmen vorgenommen werden; bei Betriebsausgaben ist sie zwingend vorgeschrieben (zum Beispiel Vorauszahlungen von Pachten, Erbbauzinsen).

Nicht aufgezeichnet zu werden brauchen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Waldbewirtschaftung (Holzeinschlagskosten, Pflegekosten, Wiederaufforstungskosten), wenn die Betriebsausgaben pauschal abgezogen werden (mit 65 Prozent der Einnahmen beziehungsweise – bei Verkauf auf dem Stamm – mit 40 Prozent; im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung sogar mit 90/65 Prozent).

Rechtsquelle: § 51 EStDV
§ 4 Forstschäden-Ausgleichsgesetz

Werden Schuldzinsen über 2.050 Euro als Betriebsausgaben geltend gemacht, sind grundsätzlich alle Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

Rechtsquelle: § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG

246

Sonstige Aufzeichnungen

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (zum Beispiel Grundstücke), für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis einzutragen, das

- den Tag der Anschaffung oder Herstellung beziehungsweise Einlage und

- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beziehungsweise den Einlagewert enthält.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter, für die degressive Abschreibungen, 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.

Gewinnermittlung

Am Ende eines Wirtschaftsjahrs wird der Gewinn durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben errechnet. Diese Gegenüberstellung ist dann auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck (Anlage EÜR – Einnahmenüberschussrechnung) vorzunehmen, wenn die Betriebseinnahmen mindestens 17.500 Euro betragen. Der ausgefüllte Vordruck ist der Einkommensteuererklärung beizufügen. Sie können sich das Ausfüllen des Vordrucks dadurch erleichtern, dass Sie die laufenden Aufzeichnungen während des Jahres bereits dem Vordruck entsprechend gliedern. Liegen Ihre Betriebseinnahmen unter 17.500 Euro, wird es nicht beanstandet, wenn Sie der Einkommensteuererklärung lediglich eine formlose Gewinnermittlung beifügen. Der Gewinn wird dann wie folgt berechnet:

Betriebseinnahmen (vgl. RNR. 249)
+ Natural- und Sachentnahmen
– Betriebsausgaben (vgl. RNR. 262)
– Abschreibungen (vgl. RNR. 263)
– Natural- und Sacheinlagen
– Buchwert beziehungsweise Restbuchwert verkaufter oder entnommener Anlagegüter
<hr/>
= 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

248

Ermittelt ein Land- und Forstwirt seinen Gewinn

- 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.

Eine Schätzung soll dem tatsächlich erzielten Gewinn möglichst nahe kommen. Anhaltspunkte für eine Schätzung gewinnen die Finanzämter aus Richtsätzen, die vom Bayerischen Landesamt für Steuern jährlich bekanntgemacht werden.

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 (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, Milch-Referenzmengen und so weiter),
- das Entgelt für Dienstleistungen (zum Beispiel für die Mitarbeit in Maschinenringen, Zimmervermietung an Feriengäste, für die Tätigkeit als Betriebsshelfer 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 Verdienstaufschlag 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 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; dies gilt nicht für Gewinne aus der Veräußerung von betrieblichen Kapitalanteilen.

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 auf im Einzelnen in § 6b Abs. 10 EStG bezeichnete Reinvestitionen übertragbar.

Bei Gewinnschätzung 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

251

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 höchstgerichtlichen Finanzrechtsprechung nicht durch Bildung eines Schuldpostens in der Bilanz hinausgeschoben werden. Die Entschädigung ist im Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung in voller Höhe dem Gewinn hinzuzurechnen. Soweit sie auf einem Vertrag beruht, der vor dem 1. Januar 1993 abgeschlossen worden ist, lässt die Finanzverwaltung aber aus Billigkeitsgründen weiterhin eine Verteilung auf 20 Jahre zu.

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 Be-

triebsvermögen 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 (zum Beispiel wegen BSE). Der Gewinn aus Entschädigungsleistungen darf in BSE-Fällen auch auf nicht funktionsgleiche Wirtschaftsgüter übertragen werden.

Rechtsquelle: R 6.6 EStR

5. Entschädigungen für Hagel-/Manöverschäden

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).

254

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.

255

Rechtsquelle: R 6.5 EStR

7. Zuschüsse zu Betriebsausgaben

256

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

8. Zulagen

257

Ausgleichszulagen an Betriebe in benachteiligten Gebieten sind Betriebseinnahmen.

9. Erlöse aus der Veräußerung von Tieren des Anlagevermögens

258

Die sofortige Besteuerung von Gewinnen kann bei buchführenden Land- und Forstwirten durch eine Rücklage, bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung durch Verteilung auf drei Wirtschaftsjahre gemildert werden, wenn die Tiere wegen der BSE-Krise geschlachtet werden müssen (und eine Rücklage für Ersatzbeschaffung ausscheidet) oder im Rahmen der Bekämpfung der Rindertuberkulose, der Rinderbrucellose oder der Rinderleukose sowie der Aujeszky'schen Krankheit bei Schweinen veräußert werden. Die Rücklage ist in Höhe des Gewinns zuzüglich Ausmerzungsbeihilfe zulässig.

10. Milchquotenregelung

259

Wird die Milch-Referenzmenge ganz oder in Teilquoten verkauft, ist der Verkaufserlös im Wirtschaftsjahr des Vertragsabschlusses (über die offiziellen Verkaufsstellen) in der Buchführung als Betriebseinnahme zu erfassen. Soweit Anschaffungskosten für die Referenzmenge in der Buchführung ausgewiesen sind, ist der (gegebenenfalls anteilige) Buchwert als Betriebsausgabe zu behandeln. Bei der

Einnahmenüberschussrechnung kommt es auf den Zufluss der Zahlungen an.

11. Förderleistungen aus Programmen für Landwirte

Ertragszuschüsse nach Förderprogrammen der Landwirtschaftsbehörden beziehungsweise aus EU-Haushaltsmitteln gehören ohne Einschränkung zu den Betriebseinnahmen. Es handelt sich hierbei insbesondere um Förderleistungen nach dem Kulturlandschaftsprogramm, dem Extensivierungsprogramm, dem Flächenstilllegungsprogramm und dem soziostrukturellen Ausgleich (geregelt durch das Gesetz zur Förderung der bäuerlichen Landwirtschaft) sowie um Zahlungen nach dem Gesetz zur nationalen Umsetzung der EU-Agrarreform ab 2005.

260

12. Rechnungsabgrenzungsposten

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).

261

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 und in der Forstwirtschaft).

Rechtsquelle: § 4 Abs. 4 EStG

263

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.

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-zulegen ist, hängt davon ab, wie lange das Wirtschaftsgut unter den Bedingungen des jeweiligen Betriebs gewöhnlich genutzt werden kann (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer). Im Allgemeinen wird das Finanzamt die vom Betriebsinhaber angesetzte Nutzungsdauer akzeptieren, wenn sie nicht willkürlich festgesetzt ist und den Erfahrungssätzen in etwa entspricht. 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 Milch-Referenzmengen.

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 150 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen, beziehungsweise 150 Euro aber nicht 1.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) übersteigen, vgl. RNR. 272.

Rechtsquelle: § 6 EStG

Abschreibungsmöglichkeiten

Es gibt folgende Abschreibungsmöglichkeiten:

- 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.

Die degressive, die erhöhte und die Sonder-AfA unterscheiden sich von der Normal-AfA im Wesentlichen dadurch, dass bei ihnen

der Abschreibungssatz in den ersten Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung zum Teil erheblich höher ist. Bei unverändertem Abschreibungszeitraum führt die höhere Anfangsabschreibung allerdings später zu einer geringeren als der Normalabschreibung.

Eine hohe Anfangsabschreibung fördert jedoch die Bereitschaft zu Investitionen, weil die steuerlichen Vergünstigungen wesentlich dazu beitragen, die Finanzierung zu erleichtern und Liquiditätsschwierigkeiten zu überwinden.

Die Frage, welche Abschreibungsmethode die vorteilhafteste ist, kann nicht generell beantwortet werden. Das ist unter anderem von der Ertragssituation des einzelnen Betriebs beziehungsweise von der Einkommenssituation des Betriebsinhabers abhängig. Für abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter kann nur die Normalabschreibung in Anspruch genommen werden. Zu den Abschreibungsmethoden im Einzelnen:

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:

Sie beträgt bei Gebäuden, die nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 Prozent der Anschaffungs- oder Her-

stellungskosten. 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

Bewegliche Wirtschaftsgüter

266

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 2007, Nutzungsdauer fünf Jahre, AfA-Satz 20 Prozent.

Normal-AfA	Wj 2007/2008 20 Prozent =	30.000 Euro
	Wj 2008/2009 20 Prozent =	30.000 Euro
	Wj 2009/2010 20 Prozent =	30.000 Euro
	Wj 2010/2011 20 Prozent =	30.000 Euro
	Wj 2011/2012 20 Prozent =	30.000 Euro

Ein Wechsel von der Normal-AfA zur degressiven AfA ist nicht möglich. 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 EStR

2. Degressive Abschreibung

2.1 Bei Gebäuden

Die degressive Abschreibung kann statt der normalen Abschreibung vom Bauherrn eines Gebäudes in Anspruch genommen werden. Bauherr ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht.

267

Ein Erwerber (Käufer) kann die degressive AfA nur beanspruchen, wenn er das Gebäude spätestens bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erworben hat.

Wirtschaftsgebäude

Bei Wirtschaftsgebäuden (= Gebäude, die zum Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen), für die der Bauantrag nach dem 31. März 1985 und vor dem 1. Januar 1994 gestellt worden ist, können

- im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung und in den folgenden 3 Jahren jeweils 10 Prozent,
- in den darauffolgenden 3 Jahren jeweils 5 Prozent,
- in den darauffolgenden 18 Jahren jeweils 2,5 Prozent

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen werden. Werden diese zeitlichen Voraussetzungen nicht erfüllt, kommt nur mehr die Normalabschreibung in Betracht.

Mietwohnneubauten

Für Mietwohnneubauten im Betriebsvermögen (Gebäude, soweit sie fremden Wohnzwecken dienen), für die der Bauantrag nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006 gestellt und die vom Landwirt errichtet worden sind beziehungsweise vom Landwirt aufgrund eines nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006 abgeschlossenen Kaufvertrags bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, betragen die degressiven AfA-Sätze

- im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung und in den folgenden 9 Jahren jeweils 4 Prozent,
- in den darauffolgenden 8 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
- in den darauffolgenden 32 Jahren jeweils 1,25 Prozent.

Bei Bauantrag beziehungsweise Kaufvertrag nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 2004 betragen die Abschreibungssätze in den ersten 8 Jahren jeweils 5 Prozent, in den darauffolgenden 6 Jahren jeweils 2,5 Prozent und in den darauffolgenden 36 Jahren jeweils 1,25 Prozent.

Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der erhöhten degressiven Abschreibung für Mietwohnneubauten nicht vor, können nur die Normalabschreibungen geltend gemacht werden (vgl. RNR. 265).

Bei früher hergestellten oder angeschafften Gebäuden, die zeitlich nicht unter diese Regelungen fallen, sind die früher geltenden Fassungen des § 7 Abs. 5 EStG zu beachten.

Die degressive Abschreibung kann nur mit dem gesetzlich festgelegten Prozentsatz in Anspruch genommen werden. Höhere oder niedrigere AfA-Sätze sind nicht möglich. Ein Wechsel zwischen Normal-AfA und degressiver AfA oder zwischen erhöhter und degressiver AfA ist in der Regel nicht möglich.

Im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung kann – ungeachtet des Zeitpunkts der Fertigstellung oder Anschaffung im Jahresverlauf – der volle Jahresbetrag der degressiven Abschreibung geltend gemacht werden.

Rechtsquelle: § 7 Abs. 5 EStG

2.2 Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern

Die jährliche Abschreibung errechnet sich nach einem unveränderlichen Prozentsatz vom jeweiligen (veränderlichen) Buchwert. Der anzuwendende Prozentsatz darf für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Januar 2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, höchstens das Zweieinhalbfache des bei der Normal-AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 25 Prozent nicht übersteigen (bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. Januar 2009 gibt es keine degressive Abschreibung).

268

Beispiel

Anschaffungskosten eines einreihigen neuen Vollernters 200.000 Euro, Tag der Anschaffung (Lieferung) 1. Juli 2009, Nutzungsdauer sieben Jahre, AfA-Satz normal (nach amtlicher AfA-Tabelle abgerundet) 14 Prozent (= jährlich 28.000 Euro), AfA-Satz degressiv 2,5 x 14 Prozent = 35 Prozent, höchstens aber 25 Prozent.

Höchstmögliche AfA

im Wj 2009/2010	25 Prozent von 200.000 Euro =	50.000 Euro
im Wj 2010/2011	25 Prozent von 150.000 Euro =	37.500 Euro
im Wj 2011/2012	25 Prozent von 112.500 Euro =	28.125 Euro
im Wj 2012/2013	25 Prozent von 84.375 Euro =	21.094 Euro
im Wj 2013/2014	25 Prozent von 63.281 Euro =	15.820 Euro

und so weiter bis zur vollen Absetzung.

Ab dem fünften Wirtschaftsjahr ist die degressive AfA geringer als die Normal-AfA (gerechnet nach Restbuchwert und Restnutzungsdauer). In diesem Fall kann von der degressiven AfA zur Normal-AfA gewechselt werden. Die Abschreibung beträgt dann ab Wj 2013/2014 bei einer Restnutzungsdauer von drei Jahren und einem Restbuchwert von 63.281 Euro jährlich gleichbleibend 21.094 Euro bis zur vollen Absetzung.

3. Erhöhte Abschreibungen

269

Erhöht abgeschrieben werden können die Herstellungskosten

- 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 Staatsministerium der Finanzen herausgegeben werden.

4. Sonderabschreibungen

270

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

- 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. Bei Wirtschaftsgütern, die in den Jahren 2009 oder 2010 angeschafft oder hergestellt werden, gelten eine (Ersatz-) Wirtschaftswertgrenze von 175.000 Euro und eine Gewinngrenze von 200.000 Euro. 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 (auch neben der degressiven AfA) zulässig.

Zur Führung eines Verzeichnisses bei Einnahmenüberschussrechnung vgl. RNR. 269, zum Investitionsabzugsbetrag vgl. RNR. 273.

Rechtsquelle: § 7g EStG

5. AfA nach Maßgabe der Leistung

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.

271

Rechtsquelle: § 7 Abs. 1 EStG

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

Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten beziehungsweise Einlagewert 150 Euro (oh-

272

ne Umsatzsteuer) nicht übersteigen, sind im Jahr der Anschaffung/Herstellung/Einlage in den Betrieb in voller Höhe abzuschreiben.

Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten beziehungsweise Einlagewert 150 Euro aber nicht 1.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) übersteigen, ist ein Sammelposten zu bilden. Dieser Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel Gewinn mindernd aufzulösen.

Für jedes Wirtschaftsjahr, in dem derartige Wirtschaftsgüter angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden, ist ein eigener Sammelposten zu bilden.

Das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen mindert den jeweiligen Sammelposten nicht.

Rechtsquelle: § 6 Abs. 2, 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 (in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Januar 2011 enden: 175.000 Euro) nicht übersteigt oder bei Einnahmenüberschussrechnung der Gewinn 100.000 Euro (in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Januar 2011 enden: 200.000 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 werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts um denselben Betrag Gewinn mindernd herabgesetzt, so dass sich per Saldo keine Gewinnauswirkung ergibt.

Erfolgt die Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts nicht beziehungsweise nicht rechtzeitig oder übersteigt 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

275

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

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

- bei Sofortzahlung: der tatsächliche Erlös,
- bei Ratenzahlung: die Summe der Kaufpreistraten (wenn angemessen verzinst, sonst Auf- oder Abzinsung notwendig),
- bei Tausch: der Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter,
- bei Kaufpreisstundung: der Nennwert der Kaufpreisforderung (wenn angemessen verzinst, sonst Auf- oder Abzinsung notwendig),
- bei Rentenzahlung: der Rentenbarwert,
- bei Schuldübernahme: der Nennwert der übertragenen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen.

1.2 Veräußerungskosten

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.

276

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.

277

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

Ermäßigter Steuersatz/andere Tarifermäßigung

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 15 Prozent besteuert. Diese Ermäßigung gilt nur für einen Betrag von 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 15 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

Bildung einer Rücklage

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

281

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

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
R 16 Abs. 6 EStR

3. Teilentgeltliche Betriebsveräußerung

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.

282

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

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

283

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

284

Bei Verpachtung eines Betriebs im Ganzen kann der Verpächter wählen, ob er den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als fortbestehend oder als mit der Verpachtung aufgegeben ansieht (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.

Dieses Wahlrecht besteht nur, wenn und solange die wesentlichen Grundlagen des Betriebs als einheitliches Ganzes verpachtet sind und nicht so umgestaltet werden, dass sie vom Verpächter nach Ablauf der Pachtzeit in der bisherigen Form nicht mehr genutzt werden könnten. Veräußerungen und Entnahmen von Grundstücken berühren das Fortbestehen eines im Ganzen verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (nur) dann, wenn die im Eigentum des Verpächters verbleibenden Flächen nicht mehr ausreichen, um nach Beendigung des Pachtverhältnisses einen land- und forstwirtschaft-

lichen Betrieb zu bilden. Das Schicksal der Wirtschaftsgebäude ist für die Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe unerheblich.

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.

Während der Verpachtung kann jederzeit die Betriebsaufgabe erklärt werden. Die Aufgabeerklärung wird vom Finanzamt anerkannt, wenn sie spätestens drei Monate nach dem Zeitpunkt, auf den die Betriebsaufgabe erklärt wird, beim Finanzamt eingeht. Ab dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor (= Privatvermögen).

Rechtsquelle: R 16 Abs. 5 EStR
H 14, 16 Abs. 5 EStH

6. Altenteilsleistungen

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. 301.

285

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.

VII. Bodengewinnbesteuerung

286

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.

Ist im Buchwert für das Grundstück auch ein Wert für die Milch-Referenzmenge enthalten, ist nach mehreren Urteilen des Bundesfinanzhofs dieser Wert vom Buchwert des Grundstücks zu kürzen.

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

292

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

- 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

294

- 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

Steuerfrei sind

294

- 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

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

295

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 2.100 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 2.100 Euro begünstigt. Ab dem Veranlagungszeitraum 2007 kann jedoch für derartige Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich ein allgemeiner Freibetrag bis zur Höhe von insgesamt 500 Euro im Kalenderjahr in Betracht kommen. Der Ansatz dieses allgemeinen Freibetrags 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.

298

Rechtsquelle: § 3 Nr. 17 EStG

9. Produktionsaufgaberente/Ausgleichsgeld

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.

299

Rechtsquelle: § 3 Nr. 27 EStG
R 3.27 EStR

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 der Broschüre „Steuertipps für Familien“ beschrieben, die ebenfalls vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen herausgegeben wird. 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 Beitragsrück-erstattungen 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

301

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a 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 ab-

zugsfähig, sofern sie die Nettoerträge aus dem übergebenen Vermögen nicht übersteigen.

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 Anhalt 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.

303

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 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.

Rechtsquelle: § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG
R 10.3 EStR
H 10.3 EStH

3. Vorsorgeaufwendungen

303a

Durch das „Alterseinkünftegesetz“ wird unter anderem die steuerliche Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen neu geregelt. Dabei wird nunmehr wie folgt unterschieden:

- Altersvorsorgeaufwendungen, zum Beispiel Beiträge zur landwirtschaftlichen Alterskasse
- Sonstige Vorsorgeaufwendungen, zum Beispiel Beiträge zur Krankenversicherung der Landwirte.

Altersvorsorgeaufwendungen

Im Rahmen einer Übergangsregelung wird die Steuerfreistellung der Aufwendungen für die Altersvorsorge 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 an.

Sonstige Vorsorgeaufwendungen

Sonstige Vorsorgeaufwendungen, die nicht zu den Altersvorsorgeaufwendungen gehören, sind bei Steuerpflichtigen, die für ihre Krankenvorsorge in vollem Umfang selbst aufkommen müssen, bis zu einem jährlichen Höchstbetrag von 2.400 Euro, bei anderen Steuerpflichtigen bis zu einem Höchstbetrag von 1.500 Euro abziehbar.

Hinweis:

Das Bundesverfassungsgericht hat am 13. Februar 2008 entschieden, dass die Höchstbetragsregelung mit dem Grundgesetz unvereinbar ist, soweit der Sonderausgabenabzug für die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung nicht ausreicht, um dem Steuerpflichtigen und seiner Familie eine sozialhilfegleiche Kranken- und Pflegeversorgung zu gewährleisten. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens zum 1. Januar 2010 eine Neuregelung zu treffen. Bis zu diesem Zeitpunkt bleiben die bisherigen Vorschriften weiter anwendbar.

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 Staatsministerium der Finanzen herausgegebenen „Steuertipps für Senioren“ nachlesen.

Rechtsquelle: § 10 EStG
§ 22 EStG
BMF-Schreiben vom 30. Januar 2008 (BStBl 2008 I S. 390)

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 Staatsministerium der Finanzen 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 Staatsministerium der Finanzen herausgegebene Broschüre „Steuertipps für Familien“ nähere Erläuterungen.

Vordruckmuster (verkleinert): Anlage zum Einkommensteuerbescheid/ Feststellungsbescheid

Finanzamt

**Anlage zum
Einkommensteuerbescheid 2008**

StNr.

Berechnung des Gewinns
aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 a EStG für das Wirtschaftsjahr **2008** / **2009**

		Euro	Zeile
1. Grundbetrag für die landwirtschaftliche Nutzung ohne Sonderkulturen (§ 13 a Abs. 4 EStG)			
Bei einem Hektarwert (§ 40 Abs. 1 Satz 3 BewG)			
bis	300 DM	: 205 Euro	1
über	300 DM bis	500 DM : 307 Euro	2
über	500 DM bis	1000 DM : 358 Euro	3
über	1000 DM bis	1500 DM : 410 Euro	4
über	1500 DM bis	2000 DM : 461 Euro	5
über	2000 DM	: 512 Euro	6
Maßgeblicher Gewinnsatz lt. Zeile __ : ____ Euro x _____ ha			7
2. Zuschläge für Sondernutzungen (§ 13 a Abs. 5 EStG)			
Bei Sondernutzungen, deren Werte (Vergleichswert der selbst bewirtschafteten Fläche bzw. Einzel- ertragswert) jeweils 500 DM übersteigen, ist für jede Sondernutzung ein Zuschlag von 512 Euro zu machen.			
Zuschlag für			
a) Sonderkulturen (§ 52 BewG)			
Hopfenbau		+	8
Spargelbau		+	9
b) land- und forstwirtschaftliche Sondernutzungen (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c bis e BewG)			
Weinbau		+	10
Gärtnerische Nutzung		+	11
sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung			12
- Binnenfischerei			13
- Teichwirtschaft		+	14
- Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft		+	15
- Imkerei		+	16
- Wanderschäferei		+	17
- Saatzucht		+	18
- Weihnachtsbaumkultur		+	19
-		+	20
-		+	21
c) Nutzung folgender Wirtschaftsgüter (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 BewG)			
Abbauland		+	22
Geringstland		+	23
d) Nebenbetriebe (§ 34 Abs. 2 Nr. 3 BewG)			
Nebenbetriebe (Art: _____)		+	24
Summe; bei Rumpfwirtschaftsjahr oder verlängertem Wirtschaftsjahr zeitanteilig		12 .. (Übertrag)	

		Euro	Zeile
	Übertrag		
3. Gewinne aus	Euro		
a) forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 13 a Abs. 6 Nr. 1 EStG)			26
b) der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden sowie der im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens (§ 13 a Abs. 6 Nr. 2 EStG):			
Entnahmen	+		27
Veräußerungen	Euro		28
Abzüge n. § 6c EStG, R35 EStR (Bildung einer Rücklage)	-	▶ +	29
c) Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten für Nichtlandwirte i. S. d. § 13a Abs. 6 Nr. 3 EStG (35 % der Einnahmen von <input type="text"/> Euro)	+		30
d) der Auflösung von Rücklagen (§ 13a Abs. 6 Nr. 4 EStG)			
<input type="checkbox"/> Nach § 6 c EStG <input type="checkbox"/> für Ersatzbeschaffung	+		31
Summe			32
Freibetrag nach §13 a Abs. 6 EStG (Durch den Freibetrag darf kein Verlust entstehen oder sich erhöhen)	-	▶ +	33
4. Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen (§ 13 a Abs. 3 Nr. 4 EStG), Entgelte für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern		+	34
5. Vereinnahmte Kapitalerträge , die sich aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen im Sinne des § 13 a Abs. 6 Nr. 2 EStG ergeben		+	35
Zusammen			36
6. Vorausgabte Pachtzinsen und dauernde Lasten , die Betriebsausgaben sind (§ 13 a Abs. 3 Satz 2 EStG)	Euro		37
7. Schuldzinsen , die Betriebsausgaben sind (§13 a Abs. 3 Satz 2 EStG)	+		38
Summe der Beträge lt. den Zeilen 37 und 38			39
Abgezogen ist der niedrigere Betrag aus Zeile 36 oder 39		-	
Für das Wirtschaftsjahr <u>2008 / 2009</u> maßgebender Gewinn			41
auf das folgende Kalenderjahr <u>2009</u> entfallen		-	42
für das laufende Kalenderjahr <u>2008</u> verbleiben			43
aus dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr auf das laufende Kalenderjahr entfallender Gewinn (Anlage ESt 3 L des Vorjahres)		+	44
Laufender Gewinn , der auf das Kalenderjahr <u>2008</u> entfällt			45
Veräußerungsgewinne i. S. des § 14 EStG im Kalenderjahr <input type="text"/> - ohne Berücksichtigung von Freibeträgen - <input type="text"/>			46

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 Körperschaftsteuergesetz 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 für das Kalenderjahr 2008 auf 1.000 Euro festgesetzt worden. Ein Großteil der Ernte ist im Sommer 2008 durch Unwetter vernichtet worden. Der normale Rohertrag hat für 2008 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

III. Steuervergünstigung für körperbehinderte Menschen

505

Kriegsbeschädigte oder andere körperbehinderte Menschen, die zum Erwerb oder zur wirtschaftlichen Stärkung ihres Grundbesitzes eine Kapitalabfindung aufgrund des Bundesversorgungsgesetzes oder eine Grundrentenabfindung nach dem Rentenkaptalisierungsgesetz verwendet haben, erhalten eine Vergünstigung bei der Grundsteuer.

Der Besteuerung wird der um die Kapitalabfindung verminderte Einheitswert zugrundegelegt. Die Vergünstigung dauert solange, wie die Rente wegen der Kapitalabfindung in der gesetzlichen Höhe gekürzt ist, also höchstens zehn Jahre. Eine Kapitalabfindung nach anderen als den genannten Gesetzen führt nicht zu einer Grundsteuervergünstigung.

Hinterbliebene

Unter den genannten Voraussetzungen können auch Witwen mit Anspruch auf Rente oder Witwenbeihilfe sowie Ehegatten von Verschollenen in den Genuss der Grundsteuervergünstigung kommen.

Stirbt ein verheirateter behinderter Mensch, bei dem zum Zeitpunkt des Todes die Voraussetzungen für die Grundsteuervergünstigung vorgelegen haben, wird sie der Witwe weitergewährt.

Die Vergünstigung ist dann nicht auf den zehnjährigen Zeitraum beschränkt, sondern sie wird solange gewährt, wie die Witwe auf dem Grundstück wohnt und nicht wieder heiratet.

Rechtsquelle: § 36 GrStG
Abschnitt 44 GrStR

E. Umsatzsteuer

I. Allgemeines zur Umsatzbesteuerung der Land- und Forstwirte

601

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).

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?

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Höhe der

602

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

für die Zeit ab 1. Januar 1999.

III. Für welche Umsätze gilt die Durchschnittssatzbesteuerung?

Die Durchschnittssatzbesteuerung setzt voraus, dass

603

- 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. RNr. 605 und 607).

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

Die Frage, ob ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, ist nach den Grundsätzen zu beurteilen, die auch bei der Abgrenzung für Zwecke der Einkommensteuer maßgebend sind (vgl. RNr. 202).

604

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 264 UStR

2. Betriebsveräußerung

Die Umsätze im Rahmen einer Betriebsveräußerung 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.

605

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

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

606

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.

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 269 UStR

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 Verpach-

tung 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 264 Abs. 6 UStR

IV. Innergemeinschaftlicher Warenverkehr

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

608

Bei einer grenzüberschreitenden Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats) liegt keine Ausfuhrlieferung, sondern – bei einer Lieferung an einen Unternehmer mit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) eines anderen EU-Mitgliedstaats – nunmehr eine so genannte innergemeinschaftliche Lieferung vor. An die Stelle der Einfuhrumsatzsteuer ist bei Warenbezügen aus den anderen EU-Mitgliedstaaten die Besteuerung des so genannten innergemeinschaftlichen Erwerbs getreten.

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 Zu-

609

sammenfassenden Meldung erklärt werden, die 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.

2. Innergemeinschaftliche Erwerbe

610

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

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, so muss auf das Entgelt, das der Erwerber dem Lieferanten zahlt, die Erwerbsteuer mit den Steuersätzen des § 12 UStG (19 Pro-

zent oder 7 Prozent) – nicht den Durchschnittssätzen des § 24 UStG – berechnet werden. Die Erwerbsteuer 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).

Erwerbe von ebenfalls pauschalierenden Landwirten

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

612

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).

613

Bei Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem innergemeinschaftlichen Warenverkehr wenden Sie sich bitte an Ihr zuständiges Fi-

nanzamt, da vorstehende Ausführungen nur einen Überblick über die geltenden Regelungen verschaffen können.

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

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

614

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.

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 27 I UStR

VI. Muss der Land- und Forstwirt Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben?

615

1. Bei Versteuerung nach Durchschnittssätzen

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

616

- 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), im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 1.200 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 Steuerausweis 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 268, 271 UStR

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 auf einem amtlich vorgeschriebenen Voran-

617

meldungsvordruck dem Finanzamt zu melden; gleichzeitig ist die von ihm selbst errechnete Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Seit dem 1. Januar 2005 ist die Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg abzugeben. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten.

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.

Rechtsquelle: § 18 UStG
Abschnitt 230 Abs. 2 UStR

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 Steuerausweis 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), so 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 269 UStR

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

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 2009 ist somit die Erklärung spätestens bis zum 10. Januar 2010 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.

622

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 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 Steuervergünstigung ist dem Finanzamt anzuzeigen.

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

Grundsätzlich sind die Steuerabzugsbeträge aufgrund der Besteuerungsmerkmale (Steuerklasse, Zahl der Kinderfreibeträge) zu berechnen, die sich aus der Lohnsteuerkarte ergeben. Bezieht der Arbeitnehmer nicht nur von einem Arbeitgeber, sondern aus mehreren Dienstverhältnissen von verschiedenen Arbeitgebern Arbeitslohn, so muss er für das zweite und jedes weitere Dienstverhältnis jeweils eine zweite oder weitere Lohnsteuerkarte vorlegen, auf der die Steuerklasse VI eingetragen ist. Legt der Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte schuldhaft nicht vor, so muss der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI berechnen. Arbeitnehmer, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, können keine Lohnsteuerkarte erhalten. Ihnen wird auf Antrag vom

zuständigen Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers eine Bescheinigung ausgestellt, die an die Stelle der Lohnsteuerkarte tritt und die entsprechenden Merkmale für den Lohnsteuerabzug enthält.

Rechtsquelle: §§ 39b, c, d EStG
R 39b.1 – 39d LStR

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. Die Vorlage einer Lohnsteuerkarte beziehungsweise Bescheinigung ist dann nicht erforderlich.

2.1 Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen (so genannte 400-Euro-Jobs)

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

705

- 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 400 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 die Vorlage einer Lohnsteuerkarte 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 62 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.

2.4 Pauschale Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag

709

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 17. November 2006, BStBl I S. 716

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 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 Flurbereinigungsgesetz in seiner jeweils geltenden Fassung. Ebenso unterliegt der Übergang des Grundstückseigentums im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch in seiner jeweils geltenden Fassung nicht der Grunderwerbsteuer, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist.

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

712

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 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 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

Bundestag und Bundesrat haben Ende 2008 das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts verabschiedet. Das neue Recht gilt für Erwerbe nach dem 31. Dezember 2008.

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, die bei der Erbschaftsteuer vom Wert des Vermögensanfalls abgezogen werden, gibt es sowohl

715

bei der Erbschaftsteuer als auch bei der Schenkungsteuer noch sachliche Steuerbefreiungen.

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 und dem geschiedenen Ehegatten 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, 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 und der geschiedene Ehegatte beim Erwerb von Todes wegen und bei Schenkungen.

Die Steuersätze liegen zwischen 30 Prozent und 50 Prozent.

Steuerklasse III

Alle übrigen Erwerber und eingetragene Lebenspartner.

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 Lagefinanzamt gesondert festzustellen ist.

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

2. Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

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:

719

- 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 Betriebsin-

habers, 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

721

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.

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 pauschalisierte 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 Kapitalisierungszinssatz 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

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

723

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 Ver-

kaufpreisen 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.

Rechtsquelle: §§ 167, 183 – 191 BewG

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	402	2,5	1.005
Roggen	516	2,5	1.290
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

Zum begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zählen

725

- 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.

Regelverschonung

Das begünstigte Unternehmensvermögen bleibt zu 85 Prozent steuerfrei (Verschonungsabschlag). Die verbleibenden 15 Prozent werden um einen Abzugsbetrag in Höhe von 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.

Vollständige Verschonung

Auf Antrag des Erwerbers wird das begünstigte Unternehmensvermögen im vollen Umfang steuerfrei gestellt. Die Verschonungsvoraussetzungen sind jedoch strenger als bei der Regelverschonung.

Vermögensverwaltende Unternehmen werden von der Verschonung ausgeschlossen. Ein solcher Betrieb liegt vor, wenn das Vermögen des Unternehmens

- bei der Regelverschonung zu mehr als 50 Prozent,
- bei der vollständigen Verschonung zu mehr als 10 Prozent

aus Verwaltungsvermögen besteht.

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.

Voraussetzungen

Die Steuerbefreiung für das Unternehmensvermögen ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- **Regelverschonung**

Die Summe der in den folgenden sieben Jahren gezahlten Löhne und Gehälter unterschreitet 650 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 Siebenjahreszeitraums unter der Mindestlohnsumme, entfällt der Verschonungsabschlag im Umfang der Unterschreitung.

Die Lohnsummenregelung kommt nur bei Betrieben zur Anwendung, die zum Zeitpunkt der Übertragung mehr als zehn Arbeitnehmer beschäftigen.

Die Verschonung entfällt anteilig, wenn der Erwerber den Betrieb innerhalb von sieben Jahren veräußert oder aufgibt. Der Umfang des Wegfalls richtet sich nach dem bis zum Ablauf der Siebenjahresfrist noch verbleibenden Zeitraum.

Die Verschonung entfällt, soweit die Summe der vom Erwerber innerhalb der in den Zeitraum von sieben 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.

- **Vollständige Verschonung**

Bei der vollständigen Verschonung verlängert sich die Frist sowohl für die Lohnsummenregelung als auch für die Behaltensregelung

auf zehn Jahre. Die Mindestlohnsumme beträgt 1.000 Prozent der Ausgangslohnsumme.

Rechtsquelle: §§ 13a, 13b 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, 13c 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 88 Prozent des Unterschiedsbetrags 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

Wird land- und forstwirtschaftliches Vermögen erworben, kann die auf dieses Vermögen entfallende Steuer auf Antrag bis zu zehn Jahre gestundet werden, soweit es für die Erhaltung des Betriebs erforderlich ist. Beim Erwerb von Todes wegen erfolgt die Stundung zinslos.

730

Rechtsquelle: § 28 ErbStG

Weitere Erläuterungen enthält die Broschüre „Die Erbschaft- und Schenkungsteuer“, die ebenfalls vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen 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, 605, 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
dauernde Lasten	243
Durchschnittssatzbesteuerung	601
Durchschnittssatzgewinnermittlung	233 ff
Einheitsbewertung	101 ff
Einheitswert	101, 219
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, 239
Flurbereinigung	712
Förderleistungen	241, 257, 260
Förderung kleiner und mittlerer Betriebe	270, 273
forstwirtschaftliche Nutzung	128, 234, 245, 722
Freibetrag	
– bei Betriebsveräußerung	277
– bei Einkünftermittlung	213, 241
– bei Erbschaft- und Schenkungsteuer	715 f

	Randnummer
Fremdenbeherbergung	204, 239
gärtnerische Nutzung	134, 722
gemeinschaftliche Tierhaltung	126
Geringstland	104, 722
geringwertige Wirtschaftsgüter	272
geringfügige Beschäftigungsverhältnisse	705 f
Gewerbesteuer	401 f
Gewinn	230
Gewinnermittlungsarten	214
Gewinnermittlungszeitraum	208
Gewinnschätzung	248
Gewinnzuschlag	241
Gleichstellungsgelder	282
Grundbesitzwert	718, 721
Grundbetrag	225
Grunderwerbsteuer	712 f
Grundsteuer	501 ff
Grundsteuerbelastung	120
Grundsteuererlass	502 ff
Grundsteuervergünstigung	505
Grund und Boden	286, 722
Hektarwert	121, 223, 722
Hilfsbetriebe	402
innergemeinschaftlicher Warenverkehr	608
Investitionsabzugsbetrag	273
Kapitalanteile	250
Kapitalisierungsfaktor/-zins	722
Kindergeld	296
Klärschlamm	204
Kleinunternehmer	619
Kompostierung	204

	Randnummer
Kraftfahrzeugsteuer	701 f
Krankenversicherung	291
kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer	708
Landschaftspflege	204
land- und forstwirtschaftliches Vermögen	102, 719
landwirtschaftliche Nutzung	116, 722
Liquidationswert	722
Lohnsteuer	703 ff
Maschinenring	204
Mietzinsen	239
Milchmarkt	241, 259, 286
Mindestwert	722
Mutterschaftsgeld	293
Nebenbetriebe	104, 204, 722
Nebentätigkeiten	204 f
Nutzungsänderung	155
Nutzungsdauer	263
Nutzungswert	240
Pachtzinsen	239, 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

	Randnummer
Richtsatz	248
Rücklagen	
– für Ersatzbeschaffung	253
– nach §§ 6b, 6c EStG	250, 280
Sammelposten	272
Schätzung	248
Schenkungssteuer	714 ff
Schuldzinsen	239, 242, 245, 722
Seuchenbekämpfung	258
Solidaritätszuschlag	703, 709
Sonderausgaben	300 ff
Sonderkulturen	127, 722
Sondernutzungen	221, 234, 238
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
Tierhaltung	122
Übergabe des Betriebs	281, 714 ff
übernormale Tierhaltung	124
Übungsleiterfreibetrag	297
Umbewertung	152
Umlegungsverfahren	712

	Randnummer
Umsatzsteuer	601 ff
Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	608
Unfallversicherung	291
Unland	104, 722
Veräußerung eines Betriebs	275 ff, 282, 605, 725
Veräußerung von Anlagevermögen	241, 250, 258
Veräußerung von Grund und Boden	241, 286
Veräußerung von Tieren	258
Veräußerungskosten	276
Verbindlichkeiten	719, 722 f, 726 f
Vergleichswert	108, 112, 121, 222
Vergleichszahlen	109, 224
Verlustklausel	239, 242
Verpachtung	234, 284, 607
Versorgungsbezüge	285
Viehbestände	122
Vieheinheiten	122
Voranmeldungen	615, 617
Vorsorgeaufwendungen	303a
Wald	128, 234, 241, 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
Wohngebäude	240
Wohnteil	105, 136, 720, 723, 725 f
Wohnungswert	136, 204, 240

	Randnummer
Zahllast	601
Zimmervermietung	204, 239
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 Wahlwerbbern 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 Presse und Öffentlichkeitsarbeit Odeonsplatz 4 80539 München
E-Mail	info@stmf.bayern.de
Internet	www.stmf.bayern.de
Rechtsstand	Januar 2009 6. Auflage 2009
Titelbild	Norbert Eichinger, Marzling
Druck	Ludwig Auer GmbH, Donauwörth

Inhalt gedruckt auf Recyclingpapier

Wollen Sie mehr über die Arbeit der Bayerischen Staatsregierung wissen?

BAYERN | DIREKT ist Ihr direkter Draht zur Bayerischen Staatsregierung. Unter Telefon 0180 1 201010 (3,9 Cent pro Minute aus dem deutschen Festnetz; abweichende Preise aus Mobilfunknetzen) oder per E-Mail unter direkt@bayern.de 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.

BAYERN | DIREKT

Änderung ab 1. März 2010



Zum 1. März 2010 sind neue Preisangabeverpflichtungen für Anbieter von 0180er-Service-Dienst-Nummern in Kraft getreten. Die in der Publikation angegebenen Preise zu BAYERN | DIREKT sind ungültig.

Der aktualisierte Hinweis lautet:

BAYERN | DIREKT ist Ihr direkter Draht zur Bayerischen Staatsregierung. Unter der Service-Dienst-Nummer 0180 1 201010 (**3,9 Cent pro Minute aus dem deutschen Festnetz, höchstens 42 Cent pro Minute aus Mobilfunknetzen**) oder per E-Mail unter direkt@bayern.de erhalten Sie Informationsmaterial und Broschüren, Auskunft zu aktuellen Themen und Internetquellen sowie Hinweise zu Behörden, zuständigen Stellen und Ansprechpartnern bei der Bayerischen Staatsregierung.