

Protokoll zum
134. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 10.4.2015^{1*}

Prof. Dr. Marcel Krumm

Westfälische-Wilhelms Universität Münster

Dr. Hermann Graf Nesselrode

Experte der Besteuerung von Land- und Forstwirten

„Die Ertragsbesteuerung der Land- und Forstwirte“

* Anna Wilms, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	Einleitung	2
2	Historische Grundlagen.....	2
3	Einkommensteuerbarkeit.....	2
4	Fazit.....	8
5	Schluss.....	9

1 Einleitung

Prof. Dr. Seer begrüßt die Teilnehmer des 134. Bochumer Steuerseminars und stellt die Referenten *Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm* (Westfälische-Wilhelms Universität Münster) und *Herrn Dr. Hermann Graf Nesselrode* (Experte der Besteuerung von Land- und Forstwirten) vor. *Prof. Dr. Seer* erläutert, dass *Prof. Krumm* die Besteuerung der Land- und Forstwirte darstellen und relevante Problempunkte verdeutlichen werde, auf welche *Dr. Nesselrode* sodann individuell eingehen könne.

2 Historische Grundlagen

Prof. Krumm beginnt mit einer kurzen Darstellung der historischen Entwicklung der Besteuerung der Land- und Forstwirte (LuF) vom PreußESTG 1893 bis heute. Nach dem PreußESTG 1893 und dem EStG 1920 wurden alle „Grundstückserträge“ zunächst zusammengefasst und erst auf Einkünfteermittlungsebene sei zwischen VuV und Selbstbewirtschaftung differenziert worden. Mit dem EStG 1925 sei sodann eine eigenständige Erfassung der Land- und Forstwirte in einer Norm erfolgt, wobei in den darauffolgenden Jahren eine sog. landwirtschaftliche Einheitssteuer diskutiert wurde, welche letztlich auf eine einmalige Belastung mit Grundsteuer anstatt der Einkommensteuerbarkeit abzielte. Dies sei, so *Prof. Krumm*, ab 1930 in einem gesonderten Freibetrag (6.000 Reichsmark) gemündet, dessen „Spuren“ sich heute in § 13 Abs. 3 EStG fänden. Das EStG 1934 gebe die bis heute geltende Struktur vor. Lediglich bei der Tierzucht sei 1965 eine Veränderung erfolgt: Statt einer materiellen Abgrenzung erfolge nunmehr eine rein formal auf das Verhältnis von Grundstücksfläche und Vieheinheiten bezogene Abgrenzung. Die Grundwertung der Besteuerung der Land- und Forstwirte sei bis heute unverändert. Der Boden sei die prägende Wirtschaftsgrundlage (Urproduktion).

3 Einkommensteuerbarkeit

Prof. Krumm stellt zunächst heraus, was die Folgen der Zuordnung bzw. Nicht-Zuordnung von Einkünften zu § 13 EStG seien. Grundsätzlich seien die Unterschiede in den vergangenen Jahren stark zurückgegangen. Vor 30/40 Jahren existierten weitaus mehr steuerliche Sondernormen, welche speziell an die Einkünftequalifikation des § 13 EStG anknüpften. Die heutzutage noch

anwendbaren Normen seien zwar in der Zahl weniger, in ihren Auswirkungen jedoch sehr erwähnenswert, so *Prof. Krumm*. Zum einen zahle der Land- und Forstwirt keine Gewerbesteuer und zum anderen habe er Zugang zu einer vereinfachten Gewinnermittlung nach § 13a EStG. Darüber hinaus sei die Jagd auch bei Liebhaberei den Einkünften des § 13 EStG zuzuordnen, insofern ein gewisser Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bestehe. Zuletzt seien die Nebenbetriebe zu nennen: Gewisse Tätigkeiten, welche für sich betrachtet als gewerblich anzusehen seien, werden durch einen engen Zusammenhang zur Land- und Forstwirtschaft diesen Einkünften zugeordnet. Somit werden eigentlich gewerbliche Tätigkeiten aus der Gewerbesteuer herausgezogen. *Prof. Krumm* fasst zusammen, dass diese Normen explizit daran anknüpfen, dass Einkünfte gem. § 13 EStG vorliegen (qualifikationsabhängige Normen). Andere Normen hingegen fragen nur tätigkeitsbezogen nach einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (z. B. §§ 6b, 2a EStG, verschiedene Verwaltungsvorschriften, spezielle Bewertungsfragen). Hier können gewerbliche Einkünfte vorliegen. Wenn jedoch der Sache nach Land- und Forstwirtschaft betrieben werde, so würden diese Normen Anwendung finden. Eine weitere Besonderheit sei, dass bei Körperschaften des öffentlichen Rechts die Zuordnung zu § 13 EStG über die umfassende Steuerfreiheit entscheide. So sei der Hauptkonkurrent der privaten Forstwirte von der Körperschaftsteuer befreit. Hiermit seien die Qualifikationsrechtsfolgen dargestellt, so *Prof. Krumm*.

Das typologische Bild des § 13 EStG sei der land- und forstwirtschaftliche Betrieb betreffend die Urproduktion als natürliche Bewirtschaftung des Bodens und die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse pflanzlicher Art (§ 13 I Nr. 1 S. 1 EStG). Dies sei die klassische Landwirtschaft im Sinne von Feldwirtschaft und Forstwirtschaft, aber auch im Sinne von Wein-, Obst- und Gemüseanbau. Daneben gehört zu diesem typologischen Bild auch immer schon die landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung, deren Futtergrundlage aus der Bodenbewirtschaftung gewonnen werde (§ 13 I Nr. 1 S. 2 EStG). In den 60er Jahren wurde die Verhältnismäßigkeitsrechnung eingeführt, nach der die Vieheinheiten in das Verhältnis zur Bodenfläche gesetzt werden. Ob die Tiere tatsächlich mit den angebauten Pflanzen gefüttert werden, oder vielmehr mit zugekauftem Futter, sei unerheblich.

Prof. Seer stellt die Frage, ob die heutzutage weit verbreitete Massentierhaltung dazu führe, dass die Mehrzahl der Betriebe als gewerblich qualifiziert werde. *Prof. Krumm* erläutert, dass relativ viele Betriebe nach wie vor land- und forstwirtschaftliche Einkünfte haben. *Dr. Nesselrode* merkt an, dass viele Betriebe die Tierhaltung (z.B. Ferkelaufzucht) gewerblich ausgliedern und daneben den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb weiterführen. Dem stimmt *Prof. Krumm* zu

und verdeutlicht, dass § 13 EStG stark auf die Betriebsbezogenheit abstelle. Er erläutert, dass auch wenn die Grenze der Vieheinheiten zur Gewerblichkeit überschritten werde, nur insoweit ein Gewerbebetrieb bestehe und nicht etwa auch für die Feldwirtschaft des Betriebs. Auch, wenn die Ställe, Felder, etc. weit genug auseinander liegen (laut BFH ca. 80-100 km), seien mehrere Betriebe gegeben für die individuell § 13 EStG anwendbar sei. Bei Personengesellschaften, so *Prof. Krumm*, würde die Abfärberegelung gelten, insofern keine verdeckte Mitunternehmerschaft über eine Gütergemeinschaft bestehe. Nur die klassische Personengesellschaft führe also zur Abfärbung.

Prof. Krumm weist darauf hin, dass auch die Buchführungsgrenze des § 141 AO betriebsbezogen angewendet werde. Gleiches gelte für die Anwendung des § 13a EStG.

Die vom Gesetzgeber gewählte formale Lösung der Vieheinheitenregelung enthalte eine gesetzgeberische Wertung, da diese nach oben degressiv abnehme. Umso mehr Tiere vorhanden seien, desto verhältnismäßig weniger Land reiche aus, um die Verhältnismäßigkeitsgrenzen der Vieheinheitenregelung einzuhalten. Der Gesetzgeber wollte im Jahr 1974 so die Nicht-Massentierhaltung schützen. Durch die heutige Anrechnung der Gewerbesteuer sei fraglich, ob die Unterschiede zwischen der gewerblichen Tierhaltung und der Tierhaltung nach § 13 EStG im Belastungsvergleich letztendlich tatsächlich bedeutend seien. Wichtig sei hier jedoch, so *Prof. Krumm*, dass § 13a EStG Anwendung finde, wenn Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen.

Laut *Prof. Krumm* sei die Betriebsbezogenheit grundsätzlich nachvollziehbar. Bei dem Kernproblem der Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen von den gewerblichen Einkünften sei das zuvor erläuterte typologische Denken von Bedeutung. Demnach ist stets zu fragen: Was gehört noch zur Urproduktion? Laut BFH gehöre die Vermarktung der eigenen Produkte noch zu dem typologischen Bild eines Landwirts. Der Verkauf von fremden Erzeugnissen in Hofläden werde von der Finanzverwaltung durch Zukaufsgrenzen erfasst. Hinsichtlich der Verarbeitung erläutert *Prof. Krumm*, dass hier sehr kleinteilig differenziert werde. So werde das Keltern von Wein noch zum Urbild des Weinbaus gezählt wohingegen das Mahlen von Mehl in die Gewerblichkeit falle, da dies nicht mehr zum typologischen Bild der Urproduktion gehöre. So sei auch die Schlachtung für sich betrachtet als gewerblich anzusehen. Diese Beispiele verdeutlichen die Bedeutung der Nebenbetriebe. So könne eine eigentlich gewerblich betriebene Mühle, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb diene, als Nebenbetrieb wieder dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet werden. Die Finanzverwaltung zieht hier die Grenze anhand eines "Verarbeitungsstufendenkens", wonach die erste Verarbeitungsstufe über den Ne-

benbetrieb noch zur land- und Forstwirtschaft gezählt werde und jede weitere Verarbeitungsstufe zu einem eigenständigen Gewerbebetrieb führe. *Prof. Krumm* fügt auch hinzu, dass Mieteinnahmen von durch Dritte betriebene Windparks zu Einkünften gem. § 13 EStG bei dem entsprechenden Land- und Forstwirt führen. Ein durch einen Land- und Forstwirt selbst betriebenen Windpark sei hingegen kein Nebenbetrieb und somit nicht den Einkünften aus LuF zuzurechnen (außer die produzierte Energie, werde ausschließlich für den eigenen Betrieb verwendet). Nebenbetriebe müssen dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sein.

Anhand der Beispiele werde deutlich, so *Prof. Krumm*, welche Bedeutung die Abgrenzung zur Gewerblichkeit habe. Wie zuvor erläutert sei hier die Beurteilung der Bewirtschaftung des Bodens als prägende Wirtschaftsgrundlage im Hinblick auf das typologische Bild der Urproduktion als "roter Faden" anzusehen. Dieser extreme Bodenbezug werde durch die Rechtsprechung auch stets bei der Einkünftezurechnung herangezogen. Hier sei der land- und forstwirtschaftliche Unternehmer stets jener, welcher Eigentümer des Grundstücks sei und das Fruchtziehungsrecht besitze. Gütergemeinschaften seien in dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich noch weit verbreitet und daher seien die Grundstücke folglich stets als Gesamtgut der Ehepartner anzusehen (verdeckte Mitunternehmerschaft). Dies sei jedoch den Betroffenen in einer Vielzahl der Fälle nicht bewusst. Auch bei Zugewinngemeinschaften neige der BFH dazu verdeckte Mitunternehmerschaften zu bejahen. Nur mit Wirtschaftsüberlassungs- oder Pachtverträgen seien Mitunternehmerschaften vermeidbar und die Einkünfte nur einem Ehepartner zuzurechnen.

Dr. Nesselrode merkt an, dass ihm aus der Praxis keine Fälle solcher Gütergemeinschaften bekannt seien, da dies wohl vermehrt kleinere Betriebe betreffe. Die Rechtsform der großen landwirtschaftliche Betriebe² sei regional unterschiedlich. In den neuen Bundesländern würden GmbHs und Genossenschaften überwiegen und in Westdeutschland seien zunehmend mittelgroße Personengesellschaften zu verzeichnen.

Prof. Krumm stellt klar, dass in Europa zwei Systeme der Einkünfteberechnung existieren. Zum einen die Berechnung der tatsächlichen Einnahmen, wobei nur pauschale Aufwendungen zum Abzug kommen und zum anderen die Berechnung des durchschnittlichen Ertrags des Bodens (z.B. § 13a EStG).

² 20% der landwirtschaftlichen Betriebe bewirtschaften 80% der landwirtschaftlichen Fläche in Deutschland.

In Bezug auf die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern stellt *Prof. Krumm* dar, dass im Rahmen der Besteuerung der Land- und Forstwirte das "Leitbild" einer eigentumsschonenden Besteuerung im System des Einkünfte dualismus bestehe. Es sei also eine Steuerverstricktheit gegeben, auch wenn der Betrieb nicht mehr entsprechend genutzt werde. Im Hinblick auf gewerbliche Einkünfte müssen in diesem Fall bei Wegfall der Gewerblichkeit die stillen Reserven stets aufgedeckt werden. Umgangen wird dies in der Praxis bekannterweise durch das Konstrukt der GmbH & Co. KG, welche die steuerliche Verstrickung der relevanten Wirtschaftsgüter (hier z.B. Grund und Boden) gewährleiste. Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft bestehe eine Beständigkeit der Betriebsvermögenseigenschaft. *Prof. Krumm* erläutert, dass hier eine Verpachtung des Betriebes als solcher nicht erforderlich sei und vielmehr die Verpachtung der Grundstücke (auch) an verschiedene Landwirte (generationsübergreifend) zur Betriebsverpachtung führe. Betriebe können also über Generationen hinweg aufgespalten und verpachtet werden (sofern landwirtschaftliche Nutzung gegebene sei), sodass die Betriebsvermögenseigenschaft der Grundstücke erhalten bleibe. Ein nennenswertes Phänomen seien zudem die schlafenden Betriebe, bei denen ein Verlust der Gewinnerzielungsabsicht (durch z.B. Verkleinerung, Übergang zur Eigenbewirtschaftung) nicht zur Betriebsaufgabe führe. Diese schlafenden Betriebe seien auch so vererbbar. Zu Problemen führe dies nun in Fällen, in den seit vielen Jahren (z.B. 50 Jahre) ein schlafender Betrieb vorliege und nun z.B. ein Mehrfamilienhaus auf dem betreffenden Grundstück gebaut werden solle. In diesen Fällen sei oft durch die große Zeitspanne nicht mehr nachvollziehbar, ob eine Betriebsaufgabe schon zuvor vorgenommen worden sei oder nicht. Der BFH urteile hier immer strikter und verlange den Nachweis der Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen.

Prof. Krumm stellt klar, dass er es hinsichtlich der Grundwertung als richtig empfinde die Betriebsvermögenseigenschaft der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke auch ohne Verpachtungseinkünfte bestehen zu lassen und die Steuerpflichtigen nicht in das Konstrukt der GmbH & Co. KG zu treiben. Durch den starken Anstieg der Grundstückswerte seien die schlafenden Betriebe aus heutiger Sicht natürlich oft ungünstig. Mit Blick auf die Erbschaftsteuer erläutert *Prof. Krumm*, dass diese auf die tatsächliche Nutzung abstelle und nicht auf die Betriebsvermögenseigenschaft. Somit seien schlafende Betriebe erbschaftssteuerlich nicht durch § 13a ErbStG begünstigt. Verpachtung landwirtschaftlich genutzten Bodens sei also von der Begünstigung eingeschlossen.

Prof. Seer merkt an, dass er der Meinung sei, dass irgendwann ein steuerlicher Zugriff gewährleistet sein müsse und bei schlafenden Betrieben, ebenso wie bei Grundstücken im Privatvermö-

gen, wohl spätestens im Erbfall eine Besteuerung möglich sein müsse. Die von *Prof. Krumm* dargestellte Schonungsdoktrin im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sei nicht nachvollziehbar. Möglich sei eine schonende Besteuerung im Erbfall.

Dr. Nesselrode und *Prof. Krumm* erläutern, dass Grundstücke, deren nicht landwirtschaftliche Nutzung konkret geplant sei (z.B. durch Bebauung), bewertungsrechtlich nicht mehr zur wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gezählt werden, sondern zum nicht begünstigten Grundvermögen. Die entsprechenden Fristen seien jedoch sehr kurz.

Prof. Krumm führt seinen Vortrag fort und verweist nun auf § 13a EStG. Der durch das Zoll-KAnpG eingeführte neue § 13a EStG (seit 1.1.2015 anwendbar) folge dem alten Prinzip der durchschnittlichen Gewinnerwartung pro Hektar. Neu sei die Differenzierung zwischen den verschiedenen Nutzungsarten. Zudem sei der durchschnittlich erwartete Gewinn pro Hektar in einer Anlage angegeben, welche durch Rechtsverordnung bei Bedarf angepasst werden könne. Zurzeit betrage der Durchschnittsgewinn pro Hektar EUR 350. Das Problem des alten § 13a EStG sei bisher gewesen, dass viele Tatbestände, welche nicht zum laufenden Gewinn gehörten (Veräußerung von Wirtschaftsgüter von mehr als EUR 15.000, z.B. Zuchthengste), nicht separat erfasst wurden und vielmehr mit dem Grundbetrag abgegolten worden seien. Die Erfassung sei nun durch die Hinzurechnung entsprechender Sondergewinne gewährleistet, wodurch die Abgeltungswirkung des Grundbetrages reduziert worden sei. Fraglich sei hierdurch jedoch, ob diese Norm im Hinblick auf solche teilweise umfangreiche Zurechnungen, noch als Vereinfachungsnorm anzusehen sei. Es sei nicht möglich, so *Prof. Krumm*, nicht laufende Gewinne, wie Anlagevermögensäußerungen durch Durchschnittsbeträge abzubilden und dadurch seien diese Beträge stets durch außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zu ergänzen. Zudem müsse für die Erfassung der außergewöhnlichen Geschäftsvorfälle eine Schattenbuchführung vorgenommen werden (obwohl § 13a EStG ja grade für nicht Buchführungspflichtige gelte). Die Attraktivität des § 13a EStG sei also fraglich. Der Vereinfachungszweck sei offensichtlich nicht immer gegeben und somit womöglich nicht der Grund für eine Option zu dieser Norm. *Prof. Krumm* vermutet also, dass die Gewinnermittlung nach § 13a EStG zu einer niedrigeren Steuerlast führen und die Attraktivität hierher rühren könne. Dieser Effekt müsse nun nach der Neuregelung, welche wie erläutert keine Vereinfachung mit sich bringe, beobachtet werden. Als Dritte Möglichkeit führt *Prof. Krumm* an, dass die Durchschnittsrechnung eine Notlösung für einzelne Personen gewesen sei und diese in die Legalität getrieben habe: In früheren Jahren hätten viele Landwirte über lange Zeiträume keine Steuererklärungen abgegeben und seien durchweg geschätzt worden (sog.

Schätzungslandwirte). Bei durch Betriebsprüfungen festgestellte tatsächlich höhere Gewinne durften diese Steuerpflichtigen zu § 13a EStG optieren. Mit § 13a EStG wurde also eine relativ einfache Gewinnermittlung angeboten. *Prof. Krumm* stellt klar, dass diese Durchschnittsberechnung nach der Grundstücksgröße unter Vollzugsaspekten durchaus positiv zu werten sei, jedoch weise sie bezüglich der Erfassung außergewöhnlicher Erträge Defizite auf. *Prof. Krumm* spreche sich für eine vereinfachte Einnahme-Überschussrechnung für Land- und Forstwirte aus.

Dr. Nesselrode stimmt *Prof. Krumm* bezüglich der Kritik am Vereinfachungszweck des § 13a EStG zu. Ein durch § 13a EStG möglicherweise verfolgter Sozialzweck zur Förderung kleinerer landwirtschaftlicher Betriebe müsse klar benannt werden. Hier seien auch beihilferechtliche Aspekte zu berücksichtigen.

Prof. Krumm stimmt dem zu und stellt nochmal klar, dass eine zukünftig anhaltende Optierung der Landwirte zu § 13a EStG bedeute, dass die Durchschnittswerte immer noch zu niedrig geschätzt seien, da der Vereinfachungseffekt nicht mehr gegeben sei.

Dr. Nesselrode erläutert, dass in der EU Subventionen zunehmend an Umweltauflagen gekoppelt werden.

4 Fazit

Prof. Krumm fasst zusammen, dass er letztlich keine Veranlassung für die Existenz des eigenständigen § 13 EStG sehe. Für die Grundwertung land- und forstwirtschaftlicher Fragestellungen und Bewertungen sei § 15 EStG ausreichend und liefere bei entsprechender sachgerechter Anwendung die zutreffenden Ergebnisse. Der spezielle Bodenbezug des § 13 EStG könne auch durch eine allumfassende Gewinneinkunftsart erfasst werden. Eine solche allumfassende Gewinneinkunftsart könne Typen von Steuerpflichtigen bilden, welche den bereichsspezifischen Besonderheiten Rechnung tragen und so den speziellen Bodenbezug bei Land- und Forstwirten berücksichtigen würde. Dies gelte auch für das Bilanzsteuerrecht bezüglich besonderer Wirtschaftsgüter. Grundsätzlich sei eine bereichsspezifisch zutreffende Wertung durch die Abstraktionsfähigkeit des Gesetzes gewährleistet.

Prof. Krumm plädiere dafür die drei Gewinneinkunftsarten zusammenzufassen, § 13a EStG abzuschaffen und die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln, wobei den Vereinfachungsbedürfnissen auf dem Verwaltungswege Rechnung zu tragen sei.

International setze sich die Grundstücksbezogenheit im Bereich der Land- und Forstwirtschaft durch. In der Mehrheit der deutschen DBAs werden diese Erträge explizit Art. 6, also dem

Grundvermögen und nicht den Unternehmensgewinnen (Art. 7) zugeordnet. Laut *Prof. Krumm* sei hier ein Umdenken notwendig und eine Erfassung der land- und forstwirtschaftlichen Erträge als Unternehmensgewinne wünschenswert.

Die meisten Besonderheiten im Bereich der Besteuerung der Land- und Forstwirte, so *Prof. Krumm*, existieren auf der Gewinnermittlungsebene und diesen könne durch vernünftige Anwendung des Bilanzsteuerrechts Rechnung getragen werden.

5 Schluss

Hiermit schließt Prof. Dr. Seer das 134. Bochumer Steuerseminar, bedankt sich bei den Teilnehmern für die rege Teilnahme und lädt zum nächsten Bochumer Steuerseminar ein. Das **135. Bochumer Steuerseminar findet am 19.6.2015** im Veranstaltungszentrum der Ruhr-Universität in Zusammenarbeit mit dem Gesprächskreis Rhein-Ruhr Internationales Steuerrecht e.V. im Rahmen einer Podiumsdiskussion zum Thema „**EU-Beihilfeaspekte steuerlicher Maßnahmen**“ statt. Die Referenten sind Herr Prof. Dr. Roman Seer, Herr RA Dr. Jens Schönfeld (Flick Gocke Schaumburg Bonn), Herr Dr. Lars Dobratz (Kabinettsmitglied im Gerichtshof des EuGH), Herr ORR Alexander Hoeck (Bundesministerium der Finanzen) und Herr Georg Geberth (Siemens AG).