

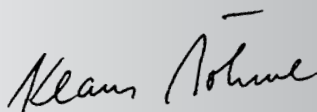
Liebe Leser,

mit der Direktzahlungen-Durchführungsverordnung liegt der vorläufig letzte Schritt zur Regelung der Rechtsverhältnisse für die Gemeinsame Agrarpolitik (GAP) von 2014 bis 2020 jetzt vor dem Bundesrat. Die Bundesregierung hat in der vorgelegten Verordnung noch eine ganze Reihe wichtiger Einzelregelungen, Erläuterungen, Definitionen und Verfahrensfragen formuliert.

Die Verordnung dient der Umsetzung des Direktzahlungen-Durchführungsgesetzes vom 9. 7. 2014 (BGBl. I S. 897). Dazu gehören vor allem die vielen konkreten Bedingungen des „Greening“, die Definition des „Aktiven Landwirts“ bzw. der „nicht-landwirtschaftlichen Tätigkeit“ und der „Beihilfefähigkeit der Flächen“.

Eigentlich sollten die Rechtsbedingungen für die neue GAP ja schon im Sommer 2013 vorliegen und es den Landwirten ermöglichen, sich gründlich auf die geänderten Verhältnisse ab 2014 einzustellen. Inzwischen ist der Start der entscheidenden Regeln, insbesondere der Direktzahlungen, um ein Jahr ab 2015 verschoben. Aber selbst dieser verspätete Beginn erfordert nun noch einen regelrechten Endspurt. Der 10. Oktober, an dem die Ländervertreter der Direktzahlungen-Durchführungsverordnung voraussichtlich ihre Zustimmung geben, ist für viele Anbauplanungen und Vorbereitungen schon zu spät. Für die Landwirte beginnt das neue Anbaujahr ja nicht am 1. Januar sondern mit der Ernte des Vorjahres.

Hoffen wir, dass der Bundesrat schnell, praxisnah und ohne noch mehr Bürokratie die Verordnung verabschiedet.



Problemstellung

Die Teilung eines landwirtschaftlichen Betriebes in zwei organisatorisch und wirtschaftlich getrennte Einheiten ist in der Praxis nach wie vor üblich. Diese Trennungen können z. B. in der Aufteilung eines bisher einheitlich geführten Betriebes in mehrere Einzelbetriebe in der Hand des bisherigen Betriebsinhabers, in der Verpachtung bzw. Übertragung von Betriebsteilen an Angehörige oder in der Gründung von Gesellschaften bestehen.

Diese Aufteilung kann verschiedene Gründe haben, die sowohl den steuerlichen als auch den außersteuerlichen Bereich tangieren. Neue Triebkraft erhielt die Entwicklung durch die 2013 beschlossene Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) der Europäischen Union. Für die Praxis ist dieser Bereich hochgradig interessant, da die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte – anders als in vielen anderen Bereichen – hier dem Steuerpflichtigen viel Spielraum lassen und in Betriebsteilung in den meisten Fällen keinen Gestaltungsmissbrauch sieht, auch wenn dies zu teils erheblichen Steuerminderbelastungen für den Steuerpflichtigen führt. Hintergrund ist insbesondere, dass die Teilungen meist unter Einbeziehung von Angehörigen erfolgen. „Es muss deshalb hingenommen werden, dass durch die Aufteilung – wegen der degressiven Staffelung in § 51 BewG – Angehörige zusammen mehr Vieheinheiten halten können, ohne die Grenze der landwirtschaftlichen Tierhaltung zu überschreiten“.¹

Wie bei Geschäften unter fremdem Dritten, haben auch Angehörige das Recht, Vertragsverhältnisse untereinander steuergünstig zu gestalten.² Ansonsten wäre es den Angehörigen, die nicht unternehmerisch tätig sind, nicht möglich, eine eigene wirtschaftliche Existenz aufzubauen, was einen Diskriminierungstatbestand darstellen könnte. Nichtsdestotrotz hat die Finanzverwaltung einige Eckparameter vorgegeben, die es bei einer Betriebsteilung zu beachten gilt.

Motivation für Betriebsteilungen

Die Motivation eines Steuerpflichtigen, einen landwirtschaftlichen Betrieb als funktional-organisatorische Einheit in zwei oder gar

Die Betriebsteilungen in der Landwirtschaft aus steuerlicher Sicht

mehrere Einheiten aufzuteilen, sind vielfältig. Eine überragende Rolle spielt generell die Steuerersparnis bei der Einkommensteuer. Insbesondere das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG für Einkommensverwendung verlangt, dass nicht die erzielten Einkünfte abzutreten sind, sondern die Einkunftsquelle selbst auf z.B. Familienangehörige übergeht. Die Einkommensteuerersparnis resultiert dann aus der Verlagerung von Einkommensteilen, die selbst hohen Progressionsgrenzsteuersätzen unterliegen, auf Personen, deren Einkommen nur mit einem relativ niedrigen Progressionssatz erfasst sind, wobei es im Ergebnis zu einer Progressionsabschwächung kommt. STALBOLD identifiziert die weiteren folgenden Motive:

- Teilung aufgrund einer vorweggenommenen Erbfolge,
- Ausgliederung von gewerblichen Aktivitäten,
- wirtschaftliche und finanzielle Eigenständigkeit eines Ehegatten,
- Mehrfachnutzung der degressiven Vieheinheitengrenze gem. §§ 13 EStG i. V. m. 51 BewG.

Die Finanzverwaltung nennt zusätzlich die Möglichkeiten

- der weiteren Inanspruchnahme des § 13 a (1) Nr. 2 EStG,
- des – heute nicht mehr existenten – § 34 e EStG (Steuerermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft),
- der Unterlaufung der Buchführungspflicht gem. § 141 (1) Nr. 1 bis 5 AO

als Ziel der Betriebsteilung von Landwirtschaftsbetrieben.⁴

Auch die Mehrfachnutzung des Freibetrages gem. § 13 (3) EStG, die Unterlaufung betriebsbezogener Grenzen, insbesondere bei Abgrenzung Landwirtschaft/Gewerbe gem. R 15.5 EStR oder bei Anwendung des § 7 g EStG, sowie die Beibehaltung des Umsatzsteuerpauschalierung gem. § 24

UStG sind weitere Motive, bestehende Betriebe zu teilen.⁵

Die räumlich-geografische Trennung von Betriebszweigen wird ebenfalls oft zum Anlass genommen, eine Trennung in verschiedenen Betriebe vorzunehmen. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofes (BFH) bilden bewirtschaftete Nutzflächen, die mehr als 100 km vom Betriebsmittelpunkt entfernt sind, regelmäßig einen selbstständigen Landwirtschaftsbetrieb.⁶ Ein Grundstück, welches mehr als 100 km von der Hofstelle entfernt liegt, kann regelmäßig weder dem notwendigen noch dem gewillkürten Betriebsvermögen eines aktiv bewirtschafteten oder eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zugeordnet werden. § 51a (1) S. 1 Nr. 3 BewG sieht in Bezug auf die gemeinschaftliche Tierhaltung sogar nur eine maximale Entfernung von 40 km vor. Die räumlich-geografische Trennung ist von zuvor genannten Gründen jedoch insofern abzugrenzen, als hier eine Betriebsteilung eindeutig steuerlich wirksam ist, während die bei den übrigen Motiven vorrangig steuerliche Überlegungen im Vordergrund stehen.

Neu ist der Umstand, dass nunmehr zu diesen steuerlichen und zivilrechtlichen Motiven auch förderpolitische Erwägungen hinzutreten, besonders durch die jüngste Reform der Gemeinsamen Europäischen Agrarpolitik.

Diverse Elemente der Reform nützen dabei eher kleineren Betrieben und schaffen so einen Anreiz, aus bestehenden größeren Be-

* Freund & Partner GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Niederlassung
Wittenberg

¹ Leingärtner/Stalbold, Kap. 21, Rz. 20.

² BFH v. 18.12.1990, BStBl II 1991, S. 391.

³ Leingärtner/Stalbold, Kap. 21, Rz. 18.

⁴ OFD Münster v. 7. 11. 85, StEK EStG § 13 Nr. 459

(Verfügung betr. Voraussetzungen für die Anerkennung von Betriebsteilungen in der Land- und Forstwirtschaft).

⁵ Felsmann/Giere, Abschnitt A, Rz. 290 a.

⁶ BFH v. 19. 7. 2011, BStBl 2012 S. 93.

triebseinheiten kleinere Einheiten zu schaffen. So gibt es Zahlungen für Junglandwirte, die einem Betriebsinhaber für die ersten 90 aktivierten Zahlungsansprüche gewährt werden.⁷ Die Zahlung berechnet sich als Multiplikation der aktivierten Zahlungsansprüche mit einem Faktor. Dieser beträgt 25 % eines Betrags, der berechnet wird, indem ein fester Prozentsatz der nationalen Obergrenze für das Kalenderjahr 2019 durch die Zahl aller beihilfefähigen Hektarflächen geteilt wird, die im Jahr 2015 angemeldet werden. Dieser feste Prozentsatz entspricht dem Anteil der nationalen Obergrenze, die für die Basisprämienregelung verbleibt.⁸ Die soll einem Zusatzbetrag von etwa 44 €/ha entsprechen und die Förderdauer beträgt maximal fünf Jahre.⁹

Auch gibt es generell einen Zuschlag für die ersten Hektare. Für die ersten 30 ha werden 50 € mehr und für die weiteren 16 ha 30 € mehr an die Landwirte ausbezahlt. Die Einzelheiten der GAP-Reform wurden bereits umfassend dargestellt¹⁰ und sollten an dieser Stelle nicht wiederholt werden. Es soll lediglich verdeutlicht werden, dass durch diese Entwicklungen das Thema der Betriebsteilung wieder mehr an Aktualität gewonnen hat.

Der Vollständigkeit halber bleibt zu erwähnen, dass Betriebsteilungen auch negative Folgen nach sich ziehen können. So kann die Möglichkeit, förderpolitische Instrumente in Anspruch nehmen zu können, verloren gehen, weil entweder die nötige Mindestfläche unterschritten wird oder der

Charakter als landwirtschaftlicher Betrieb insgesamt verloren geht.

Anforderungen

Insbesondere zur Vermeidung der Buchführungspflicht durch Teilung von Landwirtschaftsbetrieben gibt es einschlägige Rechtsprechung des BFH.¹¹ Während sich die Buchführungsgrenzen nach § 161 der Reichsabgabenordnung auf die umsatzsteuerrechtlich zu interpretierenden Begriffe des Unternehmers bzw. des Unternehmens – d. h. einzelnen Steuerpflichtigen – bezogen, sind die Buchführungsgrenzen in § 141 (1) AO nicht mehr personenbezogen, sondern stellen auf den „einzelnen Betrieb“ ab. Da der Sinn und Zweck der Buchführungspflicht gem. § 141 (1) AO für Land- und Forstwirte allein in der richtigen Gewinnermittlung für die Einkommensbesteuerung liegt,¹² kann man davon ausgehen, dass der Begriff des „einzelnen Betriebs“ im Wesentlichen identisch mit dem (engen) Betriebsbegriff der §§ 14, 16 EStG ist. Als Betrieb kann im Allgemeinen die auf Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtete organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit aufgefasst werden. Es kommt für die steuerliche Anerkennung von Betriebsteilen – wie so oft – auf das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter Berücksichtigung der Verkehrsschauung an. So ist in die Betrachtung mit-einzubeziehen,

- ob ein wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Zusammenhang gegeben ist,
- ob es sich um gleichartige oder ungleichartige Betätigungen handelt,¹³
- bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben insbesondere, ob mit jeweils für einen selbständig existenzfähigen Betrieb ausreichenden Betriebsflächen von einer oder mehrerer Hofstellen aus mit jeweils den gleichen oder jeweils anderen Sachmitteln und Arbeitskräften gewirtschaftet wird oder nicht.¹⁴

Spricht das Gesamtbild der Verhältnisse gegen zwei selbstständige Betriebe ist weiterhin vom Vorliegen nur eines Betriebes auszugehen – mit allen Konsequenzen.

⁷ § 19 (2) DirektZahlDurchfG (Gesetz zur Durchführung der Direktzahlungen an Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe im Rahmen von Stützungsregelungen der Gemeinsamen Agrarpolitik – Direktzahlungen-Durchführungsgesetz), BGBl. I S. 897.

⁸ Art. 50 (6) Buchstabe b der Verordnung (EU) Nr. 1307/2013.

⁹ Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (BMEL), Pressemitteilung Nr. 145 vom 13. 6. 2014.

¹⁰ Z.B. BzAR 6/2014, S. 226 sowie BzAR 1/2014, S. 3.

¹¹ Z.B. BFH v. 13.10.1988 – IV R 136/85, BStBl. II 89, 7.

¹² Senatsurteil vom 6. 12. 1979 – IV R 32/79, BFHE 129, 368, BStBl II 1980, 423, unter Nr. 2.

¹³ BFH v. 14. 9. 1965 – I 64/63 U, BFHE 83, 438, BStBl III 1965, 656.

¹⁴ BFH v. 9. 12. 1960 – IV 67/58 U, BFHE 72, 331, BStBl III 1961, 124.

Erfolgt die Teilung eines ursprünglich einheitlichen Betriebes in zwei oder gar mehrere neu entstehende Betriebe ist dies steuerlich anzuerkennen, sofern die entstehenden Einheiten auch tatsächlich als selbstständig anzusehen sind. Entscheidend ist hierbei die wirtschaftliche Betrachtungsweise gem. § 41 (2) AO.

Steuerlich nicht anzuerkennen, ist die Aufteilung eines einheitlich bewirtschafteten, räumlich nicht getrennten Betriebes, der sich aus einem landwirtschaftlichen und einem forstwirtschaftlichen Teil zusammensetzt, in zwei selbstständige Einheiten, ohne dass das entsprechende Nutzungsrecht einer anderen Person übertragen wird.¹⁵ Hier gilt der Grundsatz, dass Teilbetriebe, die einheitlich bewirtschaftet werden, als ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb anzusehen sind. Folgerichtig ist es bei Tierhaltungsbetrieben somit steuerrechtlich nicht möglich, einen einheitlichen Maststall in verschiedene Betriebe aufzuteilen, auch wenn in diesem – räumlich getrennt – unterschiedliche Tierzweige gehalten werden. Hier sind nach außen hin klar erkennbare selbstständige Gebäudeteile erforderlich.

Welche Anforderungen an eine Betriebsteilung gestellt werden, damit diese keinen Gestaltungsmissbrauch iSd § 42 AO darstellt, hat die Finanzverwaltung in verschiedenen Verfügungen dargestellt.¹⁶ Dabei sind für die steuerliche Anerkennung derartiger Verträge die auch sonst bei der Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beachtenden strengen Maßstäbe anzulegen. Es ist nicht allein auf den Wortlaut, sondern auch auf den wirtschaftlichen Gehalt der Verträge abzustellen. Angehörige iSd § 15 AO sind

- Verlobte (§ 1297 BGB),
- Ehegatten,
- Verwandte und Verschwägerter gerader Linie (§ 1589 BGB),
- Geschwister (auch Halbgeschwister, aber keine Stiefgeschwister),
- Kinder der Geschwister (Neffen und Nichten, nicht jedoch Vettern),
- Ehegatten der Geschwister und Geschwister der Ehegatten (Schwägerin bzw. Schwager),
- Geschwister der Eltern,
- Pflegeeltern und Pflegekinder.

Nicht zu den nahen Angehörigen gehören Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft.¹⁷

Allgemein sind Verträge zwischen Angehörigen nur dann steuerlich anzuerkennen wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sind und die Gestaltung und Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht¹⁸ (sog. Fremdvergleich).

Diese Grundsätze müssen auch für die Anerkennung von Betriebsteilungen zwischen nahen Angehörigen gelten. Auch hier sind alle Umstände des Einzelfalls im Rahmen einer gewichtenden Wertung der für bzw. gegen die Anerkennung sprechenden Gründe abzuwägen. Insbesondere kommt es auf die tatsächliche Durchführung der Verträge an. Die Finanzverwaltung ist angehalten, im Falle einer Betriebsteilung regelmäßig umfangreiche Ermittlungen durchzuführen und bis zur endgültigen Entscheidung die Veranlagungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO durchzuführen.¹⁹ Im Folgenden soll näher auf die einzelnen Beurteilungskriterien der Finanzverwaltung eingegangen werden.

Form und Inhalt der Verträge

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen und Gesellschaften mit nahen Angehörigen ist, dass der Vertrag ernstlich gemeint ist. Das Motiv für den Vertragsabschluss ist dabei nicht notwendigerweise relevant für dessen steuerliche Anerkennung. Somit können auch außerbetriebliche z. B. steuerliche oder familienrechtliche Aspekte eine Rolle spielen, ohne dass dies der Anerkennung der Teilung entgegenstehen würde.²⁰ Jedoch ist Gestaltungsmissbrauch iSd § 42 AO anzunehmen, wenn ausschließlich steuerliche Gesichtspunkte vorliegen. Die Existenz ge-

¹⁵ Felsmann/Giere, Abschnitt A, Rz. 290 j.

¹⁶ OFD Münster v. 7. 11. 1985, StEK EStG § 13 Nr. 459 sowie OFD Hannover v. 25. 7. 2008.

¹⁷ Vgl. z.B. BFH v. 14. 4. 1983 – IV R 198/80, BStBl II 1983, 555; BFH v. 27.11.1989, BStBl II 1990, 160.

¹⁸ H 21.4 [Fremdvergleich] EStH sowie H 4.8 [Fremdvergleich] EStH.

¹⁹ OFD Hannover v. 25. 7. 2008.

²⁰ Vgl. BFH v. 22. 8. 1951, BStBl. III S. 181.

wichtiger betrieblicher bzw. wirtschaftlicher Gründe sprechen jedoch für die Ernsthaftigkeit der Verträge.

Die Bildung eines neuen steuerlich selbstständigen Betriebes unter Einbeziehung von Angehörigen setzt voraus, dass der jeweilige Angehörige ausreichende Fachkenntnisse und Betriebsführungserfahrungen hat.²¹ Minderjährige Kinder erfüllen diese Voraussetzungen regelmäßig nicht. Eine steuerliche Anerkennung ist somit hierbei ausgeschlossen, auch wenn die Flächenbewirtschaftung durch einen beauftragten Lohnunternehmer erfolgt.

Ausdrücklich angezeigt ist die Schriftform der Verträge, um eine Nachprüfbarkeit zu gewährleisten. Im Folgenden soll näher auf die Kriterien für den bereits erwähnten Fremdvergleich eingegangen werden.

Der Vertragsinhalt muss einem Fremdvergleich standhalten, d. h. er muss klar und eindeutig vereinbart sein und dem entsprechen, was unter sonst gleichen oder vergleichbaren Umständen auch zwischen fremdem Dritten wahrscheinlich vereinbart worden wäre (vgl. H 4.8 EStH).

Aus den entsprechenden Verträgen muss klar hervorgehen, wer in welchem Umfang das Unternehmerrisiko sowie die Aufwendungen für den Betrieb trägt. Weiterhin ist eine eindeutige Trennung der Vermögens- und Ertragsverhältnisse erforderlich, denn nur dann kann der Vertrag wie zwischen Fremden tatsächlich durchgeführt werden. Beispielsweise sind die einzelnen überlassenen bzw. übertragenen Wirtschaftsgüter genau und eindeutig im Vertrag zu bezeichnen. Ferner ist es anzuraten, dass Vereinbarungen darüber enthalten sind, wer für den Unterhalt, für etwaige Reparaturen aufgrund von Abnutzung oder Beschädigung und für die Versicherungen der überlassenen/übertragenen Wirtschaftsgüter aufzukommen hat. Ebenfalls festzuhalten ist, wer in Fällen des Untergangs oder der Abnutzung der überlassenen/übertragenen Wirtschaftsgüter das Risiko bzw. die Kosten erforderlich werdender Ersatzbeschaffungen zu tragen hat und welche Eigentumsverhältnisse an den Ersatzwirtschaftsgütern bestehen sollen.

Sollte sich die vertragliche Vereinbarung auch auf das lebende und tote Inventar erstrecken, sind auch hier entsprechende Regelungen wie zwischen fremden Dritten zu treffen. Denkbar sind in diesem Zusammenhang die entgeltliche und unentgeltliche Übereignung der Wirtschaftsgüter oder die Überlassung in Form der eisernen Verpachtung. Die von den Vertragspartnern einmal festgelegte Form der Überlassung bzw. Übereignung der Wirtschaftsgüter (z. B. Verkauf) kann später nicht in eine andere Form (z. B. Schenkung) umgedeutet werden.

Die Vertragsdauer muss der zwischen Fremden üblicherweise vereinbarten Dauer von Verträgen gleicher Art entsprechen. Eine nur kurze Dauer der Verträge kann gegen deren Ernsthaftigkeit sprechen. Regelmäßig ist eine mehrjährige Pachtdauer erforderlich.

Die Verträge müssen ins Einzelne gehende Vereinbarungen enthalten (z. B. über Kündigungsmöglichkeiten und Regelungen zu damit ggf. in Zusammenhang stehenden Entschädigungsansprüchen).

Die in den Verträgen vereinbarten Entgelte müssen marktgerecht sein und einem Fremdvergleich standhalten. Werden Veräußerungsentgelte kreditiert, so ist darauf zu achten, dass das Darlehen angemessen verzinslich und – bei größeren Darlehenssummen – gegen Sicherheitsleistung vereinbart sein muss; ferner müssen Laufzeit und Kündigungsmöglichkeiten im Einzelnen feststehen.

Benutzt ein Angehöriger, mit dem ein Betriebsteilungsvertrag abgeschlossen worden ist, auch Wirtschaftsgüter (z. B. Maschinen) seines Vertragspartners, die ihm nicht ausschließlich zur Nutzung überlassen worden sind, so muss von Beginn an geregelt sein, nach welchen Verrechnungssätzen, aufgrund welcher Methoden und nach welchen Unterlagen die Aufteilung und Abrechnung der Kosten erfolgen soll. Aufteilungsmodus und Entgelte bzw. Kostenerstattungen müssen dem entsprechen, was in derartigen Fällen zwischen fremden Dritten üblich ist.

Anfänglich kleinere Mängel in Bezug auf die Anforderungen an den Fremdvergleich können geheilt werden, wenn diese relativ zügig behoben werden, da das Gesamtbild der Verhältnisse hier ausschlaggebend ist.

²¹ Felsmann/Giere, Abschnitt A, Rz. 290 k.

Durchführbarkeit und Durchführung der Verträge

Der Vertragsinhalt muss in der vereinbarten Form tatsächlich durchführbar sein, andernfalls ist der Vertrag als nicht ernsthaft gemeint anzusehen.

Die Einkommens- und Vermögensbereiche der Vertragspartner müssen sowohl im Innenverhältnis wie auch im Verhältnis zu Dritten tatsächlich getrennt sein. Der Berechtigte bzw. die Berechtigten aus Betriebsteilungsverträgen müssen somit selbst am Marktgeschehen teilnehmen. Dazu ist u. a. Folgendes zu fordern²²:

- belegmäßig überprüfbar und nachvollziehbare buchmäßige Selbstständigkeit der Betriebe;
- verwaltungsmäßige und organisatorische Trennung der Betriebe;
- getrennter Einkauf von Waren sowie getrennte Rechnungslegung;
- getrennte Vermarktung der Erzeugnisse;
- genaue und zeitnahe Abrechnungen zwischen den Betrieben entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen (z. B. Maschineneinsatz, Lieferungen etc.), wobei gegenseitige Verrechnungen ohne Rechnungserteilung als schädlich anzusehen sind;
- getrennte Konten bei Banken und landwirtschaftlichen Genossenschaften (ggf. eigener Anteil an der landwirtschaftlichen Genossenschaft, falls eine Geschäftsbeziehung ansonsten nicht möglich ist). Ausschließliches Zugriffsrecht des Betriebsinhabers oder eines bevollmächtigten Angestellten.

Bei Tierhaltungsbetrieben muss grundsätzlich eine getrennte Gülleentsorgung erfolgen, wobei beim Vorhandensein einer einheitlichen Entsorgung mindestens über Lagerung, Abnahme und Aufbringen fremdübliche Vereinbarungen zu treffen sind.²³

Die Umstrukturierung des Betriebs muss den zuständigen Behörden und Institutionen angezeigt worden sein. In diesem Zusammenhang ist z. B. Folgendes vorauszusetzen:

- getrennte EU-Betriebsnummer;
- selbstständiges Auftreten gegenüber Verbänden und Berufsgenossenschaften;
- getrennte Beantragung von Fördermaßnahmen (z. B. Antrag auf Steuerentlastung

für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft gem. § 57 EnergieStG);

- getrennte Meldungen und Anzeigen im Rahmen gesetzlicher Vorgaben (z. B. HI-Tier-Datenbank oder zur Seuchenkasse);
- getrennte Abgaben und Beiträge im Rahmen gesetzlicher Bestimmungen (z. B. zur landwirtschaftlichen Alterskasse sowie zur landwirtschaftlichen Krankenversicherung).

Besonderheiten ergeben sich vor allem, wenn ein bestehender landwirtschaftlicher Betrieb ohne Abschluss eines Vertrages mit anderen Personen derart geteilt wird, dass im Ergebnis neben einem landwirtschaftlichen Tierhaltungsbetrieb ein selbstständiger gewerblicher Tierhaltungsbetrieb entsteht. Dies wird oftmals in Situationen angestrebt, in denen ein bisher zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörendes Stallgebäude mit dem entsprechenden Viehbesatz als gewerblicher Betrieb einzustufen ist.

Derartige Betriebsteilungen können nach Auffassung der Finanzverwaltung steuerlich nicht anerkannt werden, wenn nach den bewertungsrechtlichen Vorschriften keine getrennten wirtschaftlichen Einheiten anzunehmen sind. Das Herauslösen einzelner Betriebszweige, wie z. B. eines Maststalles, einer Tierproduktionsstufe oder lediglich einer Haltungphase, aus einem bisher einheitlich bewirtschafteten Betrieb ist nicht möglich. Gem. § 51 BewG i. V. m § 13 (1) EStG kann der Steuerpflichtige nicht frei bestimmen, in welchem Umfang seine Betätigung als gewerblich oder als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist, da ein Tierbestandszweig stets einheitlich entweder insgesamt landwirtschaftliche oder gewerbliche Tierzucht bzw. Tierhaltung ist.

Der Steuerpflichtige kann nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenfalls auch nicht selbst entscheiden, welche Tierart seines Betriebes zunächst als gewerblich zu beurteilen ist. Diese Entscheidung hängt ausschließlich von der Flächenabhängigkeit

²² OFD Hannover v. 25. 7. 2008.

²³ Felsmann/Giere, Abschnitt A, Rz. 290 m.

der Tiere und der Größe der Tierbestandszweige ab. Entsprechend können auf bisher zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Flächen neu errichtete und mit Mastvieh besetzte Ställe nur dann von vornherein Gegenstand einer gewerblichen Viehhaltung sein, wenn der Tierbestandszweig, zu dem die neuen Viehbestände gehören, entweder bereits wegen Überschreitens der Grenze des § 13 (1) Nr. 1 EStG aus dem Bereich der Landwirtschaft ausgeschlossen ist (gewerbliche Viehhaltung)

²⁴ R 13.2 (2) S. 2 EStR.

²⁵ R 13.2 (2) S. 7 i. V. m. R 15.5 (2) EStR.

oder wenn er infolge der mit der „Neugründung“ einhergehenden Erweiterung wegen Umstrukturierung der Viehhaltung mit sofortiger Wirkung ausscheidet.

Zusammenfassung

Es zeigt sich, dass die Möglichkeit, bestehende Betriebe zu teilen, vielfältige steuerünstige Auswirkungen haben kann – sowohl direkt monetärer Natur als auch hinsichtlich der Erleichterung von steuerlichen Aufzeichnungspflichten. Aus diesem Grund werden diese Teilungen seitens der Finanzverwaltung kritisch hinterfragt. Sofern jedoch

Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft

Veränderungen am Bodenmarkt

Information mit Stand vom 28. 8. 2014

Um landwirtschaftliche Flächen in Deutschland konkurrieren viele Interessenten. Die Entwicklung der vergangenen Jahre setzt viele landwirtschaftliche Betriebe unter Druck. Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe Bodenmarkt analysiert die aktuelle Situation auf den Bodenmärkten, beeinflussende Faktoren sowie Herausforderungen und formuliert aktuelle bodenmarktpolitische Ziele und Handlungsoptionen.

Boden ist ein unersetzlicher Produktionsfaktor für die Landwirtschaft und spielt für die wirtschaftliche Stabilität und nachhaltige Entwicklung landwirtschaftlicher Betriebe eine zentrale Rolle. Er ist Grundlage für eine sichere Nahrungsmittelversorgung der Bevölkerung und ein ausreichendes Einkommen der Landwirte. Doch um diese Flächen konkurrieren mit der Landwirtschaft die Forstwirtschaft, Naturschutz, Siedlung, Verkehr, Industrie und sonstige Infrastruktur. Landwirtschaftliche Bodenmärkte sind gerade in jüngster Zeit von einschneidenden Veränderungen und Herausforderungen betroffen:

- der zum Teil drastische Anstieg der Kauf- und Pachtpreise landwirtschaftlicher Flächen, der es vielen Betrieben zunehmend unmöglich macht, die für eine Existenzsicherung notwendigen Flächen zu halten oder zu erwerben,
- die zunehmenden Aktivitäten nichtlandwirtschaftlicher Investoren auf den Bodenmärkten,
- die Ausbildung von Holdingstrukturen in der Landwirtschaft,
- die Umwidmung landwirtschaftlicher Flächen zu nichtlandwirtschaftlichen Zwecken in immer noch beträchtlichem Umfang.

Vor diesem Hintergrund wurde Anfang 2014 eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Bodenmarktpolitik von der Agrarministerkonferenz (AMK) beschlossen und eingerichtet. Das Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (BMEL) hat sich bereit erklärt, die Arbeit dazu zu organisieren. Neben dem BMEL und den einzelnen Bundesländern gehört auch das Thünen-In-

seitens des Steuerpflichtigen plausibel dargestellt werden kann, dass die Teilung tatsächlich durchgeführt wurde und Verträge mit Angehörigen denen zwischen fremden Dritten entsprechen und somit einem Fremdvergleich standhalten, ist dieses Instrument steuerlich anzuerkennen. Eine Einstufung als Gestaltungsmissbrauch scheidet dann regelmäßig aus. Steuerliche Vorteile auf Seiten des Steuerpflichtigen sind dann seitens der Finanzverwaltung hinzunehmen. Voraussetzung ist, dass die oben aufgezeigten Kriterien größtenteils eingehalten werden, damit im Gesamtbild der Verhältnisse eine tatsächlich gewollte und durchgeführte Be-

triebsteilung nachgewiesen werden kann. Im Zuge dessen kann auch die förderpolitische Besserstellung kleinerer Betriebe durch die aktuelle GAP-Reform – insbesondere die Förderung der ersten Hektare sowie die Junglandwirterregelung – optimal genutzt werden. Selbstredend sind eventuell auftretende Mehraufwendungen durch eine Betriebsteilung in die Betrachtung mit einzubeziehen und entsprechend gegenzurechnen. In vielen Fällen zeigt sich jedoch, dass der Nutzen hierbei die Mehraufwendungen übersteigt.

www.marcel-gerds.de

stitut dazu, das sich in die Diskussionen vom wissenschaftlichen Standpunkt aus einbringt. Aufgabe dieser Gruppe ist es, die Situation auf den Bodenmärkten eingehend zu analysieren, aktuelle bodenmarktpolitische Ziele zu formulieren und daraus abgeleitete Handlungsoptionen zu entwerfen. Ein besonderer Schwerpunkt soll dabei auf dem bodenrechtlichen Instrumentarium liegen – im Wesentlichen einem Zuständigkeitsbereich der Länder.

Die Arbeitsgruppe hat zur Agrarministerkonferenz am 4. und 5. September 2014 in Potsdam einen Zwischenbericht vorgelegt. Dieser enthält eine ausführliche Beschreibung der aktuellen Situation auf den Bodenmärkten. Dabei wird deutlich, dass die Entwicklung auf den Bodenmärkten von einer Vielzahl verschiedenster Einflussfaktoren abhängt. Im Zwischenbericht werden darüber hinaus aktuelle bodenmarktpolitische Ziele formuliert:

- Aufrechterhaltung und Förderung einer breiten Streuung des Bodeneigentums,
- Vermeidung marktbeherrschender Positionen auf regionalen Bodenmärkten,
- Vorrang von Landwirten beim Flächenwerb,
- Sicherung der Zukunftsfähigkeit der Landwirtschaft,
- Begrenzung des Anstiegs von Kauf- und Pachtpreisen landwirtschaftlicher Flächen,

- Vorrang für eine landwirtschaftliche Nutzung der Agrarflächen,
- Verbesserung der Informationslage sowie der Markttransparenz auf dem Bodenmarkt.

Die bodenmarktpolitischen Ziele sollen auch Eingang in den 2015 erscheinenden agrarpolitischen Bericht der Bundesregierung finden.

Folgende weitere Arbeitsschritte der Bund-Länder-Arbeitsgruppe sind vorgesehen:

- September 2014: Vorlage des Zwischenberichts auf der Herbst-AMK 2014 in Potsdam
- ab September 2014: Analyse und Bewertung verschiedener bodenmarktpolitischer Vorschläge und Ausarbeitung von Handlungsempfehlungen
- März 2015: Vorlage des Abschlussberichts der Arbeitsgruppe auf der Frühjahrs-AMK 2015 in Bad Homburg
- ab April 2015: Umsetzung der Vorschläge in Bund und Ländern

Bei der Ausarbeitung von Handlungsempfehlungen und deren möglicher Umsetzung ist zu berücksichtigen, dass die agrarstrukturellen Bedingungen in den einzelnen Bundesländern voneinander abweichen. Die von der Arbeitsgruppe auszuarbeitenden Vorschläge können nur empfehlenden Charakter haben. Es wird den Ländern im Wesentlichen den Ländern vorbehalten bleiben, die Vorschläge aufzugreifen.