

Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Liebhaberei

Dipl.-Finanzwirt Joachim Bolin, Senden

Dipl.-Finanzwirt Arnd Butke, Gronau

Den Begriff der Liebhaberei sucht man im EStG vergeblich. Er wurde von der Rechtsprechung fallbezogen eingeführt. Die Liebhaberei umschreibt einen Sachverhalt, der nach seiner äußeren Erscheinung eine Einkunftsquelle darstellen könnte, diesen Anspruch bei näherer Betrachtung jedoch nicht erfüllt. Ursache kann die fehlende Gewinnerzielungsabsicht oder die fehlende objektive Eignung einer Tätigkeit zur Einkommenserzielung sein. Die Liebhaberei gehört zu keiner Einkunftsart des EStG, so dass die Verluste nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden können¹. Die Entscheidung, ob eine Erwerbstätigkeit oder eine Liebhaberei vorliegt, ist daher von erheblicher Bedeutung. Gerade im Bereich der Land- und Forstwirtschaft kommt es immer häufiger vor, dass bisher nicht landwirtschaftlich vorgebildete Steuerpflichtige landwirtschaftliche Anwesen kaufen und (verlustbringenden) Tätigkeiten nachgehen. Die Prüfung, ob tatsächlich ein Erwerbsbetrieb im steuerlichen Sinne vorliegt, kann anhand nachstehender Kriterien vorgenommen werden.

1 Gewinnerzielungsabsicht als Entscheidungskriterium

1.1 Grundlagen

Auch die Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft setzt voraus, dass eine Tätigkeit ausgeübt wird, aus der aktiv und auf Dauer gesehene Gewinne erzielt werden können. Fehlt die Absicht, Gewinne zu erzielen, ist statt eines landwirtschaftlichen Erwerbsbetriebs ein steuerlich bedeutungsloser Liebhabereibetrieb anzunehmen. Die subjektive Absicht, Gewinn zu erzielen, reicht nicht aus. Die Gewinnerzielungsabsicht muss vielmehr objektiv in Erscheinung treten, um nachweisbar zu sein².

Gewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn eine Mehrung des Betriebsvermögens in Gestalt eines Totalgewinns als Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Beendigung durch Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation angestrebt wird³. Verluste – etwa in der Anlaufphase – müssen durch spätere Gewinne ausgeglichen und darüber hinaus ein weiterer Gewinn erwirtschaftet werden.

Dauerhafte Verluste aus einer Tätigkeit sind zwar eine Voraussetzung für die Annahme der Liebhaberei. Bei längeren Verlust-

perioden und negativer Ergebnisprognose müssen jedoch weitere Beweisanzeichen die Feststellung zulassen, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen (weiter) ausübt⁴. Neben persönlichen Gründen wie Erholung und Freizeitgestaltung zählen hierzu auch alle einkommensteuerlich unbeachtlichen Motive. Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH gehört hierzu auch die Minderung der Steuerbelastung durch Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften⁵. Die einkommensteuerrechtliche Unbeachtlichkeit dieser Motivation ergibt sich aus § 12 Nr. 3 EStG i.V.m. § 15 Abs. 2 S. 2 EStG.

1.2 Allgemeine Kriterien für eine Überprüfung

Fallen über einen längeren Zeitraum Verluste an, bei denen es sich nicht um typische Anlaufverluste handelt, so kann anhand der nachfolgend beispielhaft aufgeführten Fragen bzw. Kriterien überprüft werden, ob eine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird:

Fallen Verluste über einen längeren Zeitraum an, ohne dass es sich um typische Anlaufverluste handelt?

Zu berücksichtigen sind insbesondere folgende Aspekte:

- Fällt die Ergebnisprognose des Steuerpflichtigen positiv aus und ist diese plausibel?
- Erfolgt eine Tätigkeits- und Investitionsplanung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und verhält sich der Steuerpflichtige entsprechend? Hierzu rechnen vor allem folgende Kriterien:
 - Gewinnprognose vor Betriebseröffnung,
 - marktgerechtes Verhalten,
 - geschäftsübliche Abrechnung mit Kunden,
 - Missverhältnis zwischen Umsatz und Kosten,
 - wachsender Kreditbedarf infolge eines Missverhältnisses zwischen Kosten und Umsatz.
- Hat der Steuerpflichtige geeignete Struktur- und Umstellungsmaßnahmen ergriffen, um die Ergebnissituation zu verbessern⁶?
- Trifft der Steuerpflichtige Vorbereitungen für eine Einstellung der verlustbringenden Tätigkeit oder führt er diese im wesentlichen unverändert fort?

Liegen Beweisanzeichen dafür vor, dass die Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit durch persönliche Motive geprägt ist, die außerhalb der Einkunftssphäre liegen?

1) Vgl. Bolin, in: Lippmann, Basiskommentar Steuerrecht, Köln 1999, § 13 EStG, Rz. 211 ff.
2) Vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1981, IV R 138/78, BStBl II 1982, S. 381 – INF 1982, S. 338.
3) Vgl. BFH-Beschluss vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, S. 751 – INF 1984, S. 16.
4) Vgl. BFH-Beschluss vom 25.6.1984, a. a. O. (Fn. 3); BFH-Urteil vom 5.5.1988, IV R 45/81, BStBl II 1988, S. 778 – INF 1988, S. 21.
5) Vgl. BFH-Beschluss vom 25.6.1984, a. a. O. (Fn. 3); BFH-Urteile vom 15.11.1984, IV R 139/81, BStBl II 1985, S. 205; vom 2.9.1987, I R 315/83, BFH/NV 1988, S. 300; vom 10.9.1991, VIII R 39/86, BStBl II 1992, S. 328 – INF 1992, S. 64.
6) Vgl. BFH-Urteil vom 21.1.1993, XI R 18 – 19/92, BFH/NV 1993, S. 475.

Als Beweiszeichen können dienen:

- Die Art der Tätigkeit; handelt es sich um eine Betätigung, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dient?
- Handelt es sich um eine nebenberufliche, in der Freizeit ausgeübte Tätigkeit, die nicht existenznotwendig ist, oder stellt die Tätigkeit die (Haupt-) Erwerbsgrundlage dar?
- Ergeben sich Steuervorteile durch die Verrechnung der Verluste mit anderen hohen positiven Einkünften, gegebenenfalls auch mit denen des Ehepartners?
- Besteht die Möglichkeit des Anfalles nicht steuerbarer Veräußerungsgewinne?
- Wird das Engagement nur fortgeführt, um eine Einkunftsquelle für die spätere Übernahme durch einen Nachfolger zu erhalten?

Der (überlegbare) Beweis, dass ein Betrieb bei über einen längeren Zeitraum andauernden Verlusten ohne Gewinnerzielungsabsicht geführt wird, gilt daher in der Regel als erbracht, wenn z. B.

- feststeht, dass der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und nach seiner Wesensart und der Art der Bewirtschaftung auf Dauer nicht nachhaltig Gewinne abwerfen kann?
- vor Aufnahme der Tätigkeit keine Gewinnprognose erstellt wird, die anhand zeitnah erstellter Jahresabschlüsse fortgeschrieben wird; die nachträgliche Erstellung einer Gewinnprognose reicht nicht aus⁷;
- die erzielten Umsätze nicht oder nur unzureichend die laufenden Kosten decken;
- der Kreditbedarf infolge des Missverhältnisses von Umsatz und Kosten stetig steigt;
- der größte Teil der Freizeit für die Fortführung der Tätigkeit verwandt wird;
- keine nennenswerten stillen Reserven im Aktivvermögen enthalten sind⁸;
- keine realistische Erklärung abgegeben wird, wie lange die verlustbringende Tätigkeit fortgeführt werden soll und warum bisher keine Maßnahmen zur Umstrukturierung zwecks Verbesserung der Ertragslage oder zur Einstellung der Betätigung ergriffen wurden.

1.3 Beweislastregeln und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

Die objektive Beweislast (Feststellungsast) für das Vorliegen der Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht trotz andauernder Verluste liegt nach gefestigter

Rechtsprechung bei dem Steuerpflichtigen, der die Verluste mit anderen positiven Einkünften verrechnen will¹⁰. Denn die Geltendmachung von Verlusten bedeutet eine Einschränkung des Steueranspruchs; der Steuerpflichtige beruft sich zur Ableitung ihm günstiger Rechtsfolgen auf die Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht. Entsprechend dieser Rechtslage sollte der Steuerpflichtige so frühzeitig wie möglich substantiiert Umstände darlegen und glaubhaft machen, die ihn – aus seiner Sicht – zu der Annahme berechtigen, wie die angefallenen Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung durch spätere Gewinne ausgeglichen werden können.

2 Totalgewinnerzielung

2.1 Zeitraum der Totalgewinnbetrachtung

Unter dem Totalgewinn ist das Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation zu verstehen¹¹. Wegen der in der Landwirtschaft auch heute noch üblichen Generationenfolge ist diese Totalgewinnprognose jedoch nur eingeschränkt möglich. Eine starre und zu enge Anwendung des Totalgewinnzeitraums müsste vielfach zu einer Beurteilung der Ertragssituation über Zeiträume von hundert und mehr Jahren nach sich ziehen. Dabei ist weder eine generelle zeitliche Fixierung des Beurteilungszeitraums möglich, noch kann für die Betrachtung ein allgemein gültiger Zeitraum festgelegt werden¹². In jedem Fall sind jedoch die individuellen betrieblichen Verhältnisse in die Betrachtung einzubeziehen. Dabei können sich bereits aus dem Charakter des Betriebs zeitliche Differenzierungen ergeben. So kann etwa ein Landwirt mit reiner Ackerwirtschaft aufgrund der jährlich wiederkehrend erzeugten pflanzlichen Produkte schon nach wenigen Produktionsphasen beurteilen, ob sich mit seiner Tätigkeit ein Totalgewinn erzielen lässt und damit Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Denn längere Gewinnphasen lassen auf eine Gewinnerzielungsabsicht schließen¹³.

2.2 Dauer der Anlaufphase

Grundsätzlich spricht der Beweis des ersten Anscheins bei einem neugegründeten gewerblichen Betrieb oder bei Aufnahme einer entsprechenden Tätigkeit für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht¹⁴. Dieser Grundsatz gilt aber nicht für den landwirtschaftlichen Bereich: Anders als bei einem Gewerbetreibenden spricht im Falle einer landwirtschaftlichen Tätigkeit der Beweis des ersten Anscheins nicht für die Gewinnerzielung. Denn fachfremde Steuerpflichtige über-

nehmen einen landwirtschaftlichen Hof überwiegend aufgrund persönlicher Neigungen¹⁵.

Das bedeutet aber nicht, dass Verluste, die – während der Anlaufphase häufig – erzielt werden, von Anfang an unberücksichtigt bleiben; die Berücksichtigung von Anlaufverlusten ist nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Wie lange eine Anlauf- oder Aufbauphase dauert, ist nach den Umständen des Einzelfalles betriebsspezifisch zu entscheiden. In Einzelfällen kann nach der Rechtsprechung eine Anlaufphase von acht bis zu zehn Jahren in Betracht kommen¹⁶. Die Anlaufphase muss jedoch nicht stets acht bis zu zehn Jahre dauern, ehe die Gewinnerzielungsabsicht abschließend beurteilt werden kann¹⁷.

Typische Anlaufverluste können daher nur dann steuerlich nicht berücksichtigt werden, wenn aufgrund der Entwicklung des Betriebes eindeutig feststeht, dass er so, wie er vom Steuerpflichtigen betrieben wurde, von Anfang an erkennbar ungeeignet war, auf Dauer Gewinn zu erbringen¹⁸. Bereits aus den Erfahrungen des ersten Jahres oder der beiden ersten Jahre muss der Steuerpflichtige eventuell den Schluss ziehen, dass seine vorherige positive Ergebnisprognose für die Folgezeit weder von der Erlös- noch von der Kostenseite aufrechtzuerhalten ist¹⁹. Liebhaberei liegt hingegen nicht vor, wenn der Steuerpflichtige aus der Erkenntnis, mit dem Betrieb keine Gewinne erzielen zu können, die Konsequenzen zieht, indem er ihn nach den Anlaufjahren als eigenbewirtschafteten Betrieb einstellt und mangels sofortiger Veräußerlichkeit als verpachteten Betrieb fortführt²⁰.

Auch für landwirtschaftliche Betriebe, die nicht von vornherein als Liebhaberei einzuordnen sind, ist dem Landwirt eine Anlaufphase zuzubilligen, in der er durch

- 7) Vgl. BFH-Urteil vom 15.11.1984, a. a. O. (Fn. 5)
- 8) Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.2.1994, I K 1957/93, EFG 1994, S. 635
- 9) Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 10.12.1992, 6 K 123/90, EFG 1993, S. 514
- 10) Vgl. BFH-Urteile vom 19.11.1985, VIII R 4/83, BSSt II 1986, S. 289, 291 m.w.N. = JNP 1986, S. 232; vom 28.8.1987, III R 273/83, BSSt II 1988, S. 10; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.1.1995, 6 K 195/93, EFG 1995, S. 713
- 11) Vgl. BFH-Beschluss vom 25.6.1984, a. a. O. (Fn. 3); Feilmann, Einkommensteuer des Land- und Forstwirte, 3. Aufl., S. Augustin 1983 E. A. 154
- 12) Vgl. BFH-Urteil vom 7.8.1991, X R 10/88, BFH/NV 1992, S. 108
- 13) Vgl. BFH-Urteil vom 19.7.1990, IV R 82/89, BSSt II 1991, S. 333
- 14) Vgl. BFH-Urteile vom 19.11.1985, a. a. O. (Fn. 10); vom 21.1.1993, XI R 18/92, BFH/NV 1993, S. 475
- 15) Vgl. BFH-Urteil vom 3.3.1988, IV R 90/85, BFH/NV 1989, S. 90; BFH-Beschluss vom 25.6.1996, IV B 82/95, BFH/NV 1997, S. 21
- 16) Vgl. FG Berlin, Urteil vom 10.3.1994, IV R 301/91, EFG 1994, S. 927
- 17) Vgl. BFH-Urteile vom 28.8.1987, a. a. O. (Fn. 10); vom 11.4.1990, I R 22/88, BFH/NV 1990, S. 768
- 18) Vgl. BFH-Urteile vom 23.2.1985, IV R 84/82, BSSt II 1985, S. 515 = DNF 1985, S. 498; vom 28.8.1987, a. a. O. (Fn. 10)
- 19) Vgl. BFH-Urteile vom 28.8.1987, a. a. O. (Fn. 10); vom 11.4.1990, a. a. O. (Fn. 17); FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.2.1994, a. a. O. (Fn. 8)
- 20) Vgl. BFH-Urteil vom 15.11.1984, a. a. O. (Fn. 5)

geeignete betriebswirtschaftliche Maßnahmen versucht, den Betrieb in eine langfristige Gewinnphase mit der Aussicht auf die Erzielung eines Totalgewinns zu führen. Wie lange diese Anlaufphase dauern kann, hängt insbesondere von der Betriebsstruktur ab und ist daher im Einzelfall zu entscheiden. Der Zeitraum kann von besonderen Ereignissen, z. B. Missernten aufgrund höherer Gewalt oder Viehseuchen, beeinflusst werden. Das fortgeschrittene Alter des Landwirts oder die Tatsache, dass der Landwirt lediglich Nebenerwerbslandwirt ist, ist bei ihrer Bemessung jedoch nicht zu berücksichtigen²¹.

2.3 Berechnung

Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ist eine Betriebsführung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten. Umgekehrt können längere Verlustperioden (widerlegbare) Beweisanzeichen dafür sein, dass der Tatbestand der Liebhaberei erfüllt ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige es trotz ständiger und nachhaltiger Verluste unterlässt, geeignete Maßnahmen zur Herstellung und Steigerung der Rentabilität des Betriebes zu ergreifen. Erforderlich ist eine in die Zukunft gerichtete langfristige Beurteilung, wofür die Verhältnisse der Vergangenheit wichtige Anhaltspunkte bieten können²². Hierbei sind alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Dieses Gewinnstreben ist eine innere Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann. Maßgebend sind hierbei die zu erwarten den Erwartungen des Steuerpflichtigen und die dafür sprechenden objektiven Verhältnisse²³. Es muss deshalb im Einzelfall aufgrund objektiver Umstände auf das Vorliegen oder Fehlen dieser Absicht geschlossen werden. Einzelne Umstände können dabei einen Anscheinsbeweis liefern, der vom Steuerpflichtigen entkräftet werden kann²⁴.

Der Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht setzt eine möglichst objektive und vorsichtige Kalkulation voraus. So ist zu verlangen, dass der Steuerpflichtige vor Aufnahme seiner Tätigkeit, gegebenenfalls nach einer gründlichen Marktuntersuchung, eine Gewinnprognose erarbeitet und diese anhand zeitnah aufgestellter Jahresabschlüsse fortschreibt. Die nachträgliche Erstellung einer Ergebnisprognose reicht nicht aus²⁵. In einer Ergebnisprognose sind bereits aufgelaufene Verluste und künftige Einnahmen und

Ausgaben gegenüberzustellen. Hierbei sind eventuell im Anlagevermögen enthaltene stille Reserven einzubeziehen²⁶.

Nicht einzubeziehen in die Berechnung sind steuerfreie Veräußerungs- oder Aufgabegewinne²⁷. Nicht realisierte Wertsteigerungen, z. B. bei Grundstücken oder wertvollem Zuchtvieh, sind zu berücksichtigen, sofern mit ihrer tatsächlichen Realisierung bei einer Betriebsveräußerung zu rechnen ist²⁸.

Bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge sind die Betriebsergebnisse des Rechtsvorgängers grundsätzlich in die Gesamtbewertung einzubeziehen; da es sich um eine betriebsbezogene Prüfung des Totalgewinns handelt.

Führt die Würdigung aller objektiven Merkmale zu einer Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen, so kann das Finanzamt diese nur entkräften, wenn es darlegt, dass im konkreten Einzelfall nicht das Streben nach einem Totalgewinn, sondern persönliche Beweggründe für die Fortführung des Betriebs bestimmend sind²⁹.

2.4 Zeitpunkt der Annahme eines land- und forstwirtschaftlichen Liebhabereibetriebes

Die Gewinnerzielungsabsicht kann von Beginn an fehlen, aber auch erst zu einem späteren Zeitpunkt wegfallen oder beginnen. So kann die Fortführung einer verlustbringenden Tätigkeit über die Anlaufphase hinaus einen Übergang zu einer steuerlich irrelevanten Liebhaberei darstellen; umgekehrt kann Gewinnerzielungsabsicht von dem Zeitpunkt an angenommen werden, zu dem sich die Erzielung eines Totalgewinnes abzeichnet.

Zu unterscheiden sind folgende Fälle:

- Der Betrieb stellt von **Anfang an** einen land- und forstwirtschaftlichen Liebhabereibetrieb dar, wenn er nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird bzw. nach seiner Wesensart auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinn arbeiten kann.
- **Wandel vom Erwerbs- zum Liebhabereibetrieb.** Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die zunächst als Erwerbsbetriebe zu qualifizieren waren, weil die Erzielung eines Gewinns möglich erschien und die Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erfolgte, wandeln sich zu einem steuerlich irrelevanten Liebhabereibetrieb, wenn sie tatsächlich über einen längeren Zeitraum – und zwar über die Anlaufphase hinaus – nur Verluste erwirtschaften haben. Ab dem Zeitpunkt, von dem ab mit einem Totalgewinn aus der Betätigung

nicht mehr zu rechnen ist, ist ein Liebhabereibetrieb anzunehmen.

- **Wandel vom Liebhaberei- zum Erwerbsbetrieb.** Die Gewinnerzielungsabsicht kann von dem Zeitpunkt an angenommen werden, zu dem sich die Erzielung eines Totalgewinnes abzeichnet.

2.5 Konsequenzen der Qualifikation als Liebhaberei

Ist eine Tätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen, so können die entstehenden Verluste ab dem Zeitpunkt des Wegfalls der Gewinnerzielungsabsicht ertragsteuerlich nicht mehr berücksichtigt werden. Eine Verrechnung mit anderen positiven Einkünften ist in diesem Fall ausgeschlossen. Andererseits sind daraus resultierende vereinzelte positive Ergebnisse ebenfalls nicht steuerbar, sofern nicht durch strukturelle betriebliche Veränderungen wiederum ein Wechsel zum Erwerbsbetrieb vorliegt.

Geht ein Erwerbsbetrieb in einen Liebhabereibetrieb über, so liegt darin i. d. R. noch keine Betriebsaufgabe³⁰. Die im Zeitpunkt des Übergangs im Anlagevermögen ruhenden stillen Reserven sind jedoch wert- und mengenmäßig – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – nach § 180 Abs. 2 AO i. V. m. § 8 der VO über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen³¹ gesondert und gegebenenfalls einheitlich festzustellen. Das Ausscheiden der Wirtschaftsgüter ist durch den Steuerpflichtigen zu erklären und wird seitens der Finanzämter überwacht, da bei tatsächlicher Aufdeckung der stillen Reserven durch Veräußerung oder Betriebsaufgabe diese in ihrer festgeschriebenen Höhe als nachträgliche Einkünfte zu versteuern sind³².

Wertänderungen des Betriebsvermögens eines solchen Liebhabereibetriebes, auch nach dem Wechsel zum Nichterwerbsbetrieb, aber vor dessen Aufgabe, sind steuerlich nicht mehr relevant. Das bedeutet, dass Teilwertabschreibungen nicht möglich sind, aber auch, dass stille Reserven, die sich während dieser Zeit bilden, später steuerlich nicht erfasst werden.

21) Vgl. BFH-Urteil vom 18.5.1976, IV R 113/73, DStB II 1976, S. 485.

22) Vgl. BFH-Urteil vom 14.3.1985, IV R 8/84, BStB II 1985, S. 424.

23) Vgl. BFH-Urteil vom 19.11.1985, a. a. O. (Fn. 10).

24) Vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1990, I R 24/89, BStB II 1991, S. 564; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.11.1995, a. a. O. (Fn. 10).

25) Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.2.1994, a. a. O. (Fn. 8).

26) Vgl. Felsmann, a. a. O. (Fn. 11), A 197c.

27) Vgl. BFH-Beschluss vom 25.6.1984, a. a. O. (Fn. 3); BFH-Urteil vom 17.6.1998, XI R 64/97, BStB II 1998, S. 727 = INF 1998, S. 700.

28) So auch Felsmann, a. a. O. (Fn. 11), A 197c.

29) Vgl. BFH-Urteil vom 2.8.1994, VII R 35/93, BFN/NV 1995, S. 866.

30) Vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1981, a. a. O. (Fn. 2).

31) Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 19.12.1986, BStB II 1987, S. 2, zuletzt geändert durch Art. 2 der WStG-FörmG vom 15.12.1995, BStB II 1995, S. 775.

32) Vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1981, a. a. O. (Fn. 2).

Diese Grundsätze gelten entsprechend beim Übergang eines landwirtschaftlichen Teilbetriebs zur Liebhaberei³³.

3 Landwirtschaft

3.1 Keine Anwendung der Grundsätze der Liebhaberei bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG

Nach der Rechtsprechung können die Grundsätze der Liebhaberei nicht angewandt werden, wenn der Betrieb nach § 13a EStG besteuert wird, da in diesen Fällen der Gewinn lediglich pauschaliert, d. h., das tatsächliche Betriebsergebnis nicht ermittelt wird³⁴. Lediglich in den Fällen, in denen die Gesamtumstände trotz der Durchschnittssatzgewinnermittlung dafür sprechen, dass tatsächlich kein Totalgewinn erzielbar ist, wird der Betrieb als Liebhabereibetrieb einzustufen sein.

Der Landwirt kann sich folglich nicht unter Hinweis auf das negative Ergebnis eines nach § 13a EStG ermittelten Gewinns auf das Vorliegen eines Liebhabereibetriebs berufen. Entsprechend sind Nebenerwerbsbetriebe, die ihren Gewinn häufig nach § 13a EStG ermitteln, nicht der Liebhaberei zuzuordnen³⁵. Nicht selten argumentieren diese Nebenerwerbslandwirte, bei ihrem Betrieb handele es sich lediglich um eine Liebhaberei, um der Besteuerung von Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen zu entgehen. Dabei übersehen sie, dass sich die Frage der Liebhaberei erst bei anhaltenden Verlusten stellt, die nur durch eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder auch Abs. 3 EStG nachgewiesen werden können.

3.7 Die 3000 m²-Regelung

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ist im allgemeinen davon auszugehen, dass einkommensteuerrechtlich kein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, wenn die bewirtschafteten Grundstücksflächen insgesamt nicht größer als 3000 m² sind. Diese Vereinfachungsregelung gilt allerdings nicht, wenn die Flächen intensiv genutzt werden, z. B. für Sonderkulturen, Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenbau, Baumschulen und Weinbau³⁶. Dabei handelt es sich nicht um eine starre Grenze. Es soll damit lediglich zum Ausdruck gebracht werden, dass bei einer geringen Fläche im Anwendungsbereich einer allgemeinen landwirtschaftlichen Bewirtschaftung nicht von einer Erwerbstätigkeit auszugehen ist³⁷. Im Umkehrschluss bedeutet das aber nicht, dass bei Überschreiten der 3000 m²-Grenze stets ein landwirtschaftlicher Erwerbsbetrie-

trieb vorliegt. Damit ist die 3000 m²-Regelung eine widerlegbare Faustregel zur Abgrenzung des landwirtschaftlichen Erwerbsbetriebs von der Liebhaberei³⁸.

3.3 Isolierte Beurteilung eines Betriebszweigs als Liebhaberei

Die zur Liebhaberei entwickelten Grundsätze sind auch auf abgrenzbare Betriebszweige innerhalb eines Gesamtbetriebes anwendbar, auch wenn sie nicht Teilbetriebe i. S. des § 14 EStG sind. Anwendungsfälle sind beispielsweise

- **Ackerbau und Pferdchaltung.** Hier muss geprüft werden, ob es sich bei der mit Verlust betriebenen Pferdezucht und der Bewirtschaftung später hinzugeworbener Ackerflächen um selbstständige und damit getrennt zu beurteilende Betriebszweige handelt und ob die Bewirtschaftung der Ländereien eine eigene Grundlage für einen landwirtschaftlichen Betrieb darstellt und hieraus ein Gewinn zu erwarten ist³⁹.
- **Landwirtschaft und Forstwirtschaft.** Auf Umstände, die für die Annahme eines einheitlichen Betriebs von Bedeutung sein können – Unternehmeridentität, Nutzung und Unterbringung der Geräte, Lage der Flächen, Nutzung der Wirtschaftsgebäude, Einsatz der Arbeitskräfte –, kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob eine verlustbringende landwirtschaftliche Tätigkeit (mit Sondernutzung Obstbau) und eine wegen der im Baumbestand enthaltenen stillen Reserven gewinnbringende Forstwirtschaft vorliegen, nicht an. Ebenso wenig ist von Bedeutung, ob die Landwirtschaft und die Forstwirtschaft als zwei selbstständige Betriebe zu beurteilen sind oder als zwei Teilbetriebe einer Land- und Forstwirtschaft. Denn in jedem Fall ist die Frage der Liebhaberei getrennt zu prüfen und zu entscheiden⁴⁰.
- **Jagd.** Die Jagd ist nicht als Betriebszweig oder -teil gesondert zu beurteilen, wenn sie zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört⁴¹. Ein solcher Zusammenhang besteht stets, wenn die Jagd überwiegend auf selbstbewirtschafteten eigenen bzw. zugepachteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen ausgeübt wird, insbesondere im Rahmen einer Eigenjagd. Da die Jagd innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs keinen abgrenzbaren Betriebsteil darstellt, kann sie selbst dann keine Liebhaberei sein, wenn dieser Teil des Betriebes für sich betrachtet auf Dauer mit Verlusten arbeitet. Steht die Jagd dagegen

nicht mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Zusammenhang und gehören die Einkünfte daher nicht zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, ist bei langjährigen Verlusten zu überprüfen, ob ein Liebhabereibetrieb vorliegt.

So wie die Unternehmereigenschaft im umsatzsteuerlichen Sinne von der ertragsteuerlichen Qualifizierung einer Tätigkeit als Liebhaberei grundsätzlich nicht berührt wird⁴², bleibt ein land- und forstwirtschaftlicher Liebhabereibetrieb bewertungsrechtlich ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft und ist nicht als Grundvermögen zu bewerten⁴³.

3.4 Beispiele aus der Rechtsprechung⁴⁴

Bei der Beurteilung eines Weinguts als Erwerbsbetrieb hat der BFH ausgeführt, dass eine fehlende Gewinnerzielungsmöglichkeit grundsätzlich gegen eine Gewinnerzielungsabsicht spricht. Anders als bei neu gegründeten Gewerbebetrieben gilt für landwirtschaftliche Betriebe nicht der Beweis des ersten Anscheins für die Absicht der Gewinnerzielung. Bei größeren Verlusten ist der Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht nur möglich, wenn die Verlustquellen beseitigt werden sollen und können; eine nur betriebswirtschaftliche Betriebsführung reicht nicht aus⁴⁵.

Beim Erwerb eines heruntergewirtschafteten Hofguts ist das Vorliegen einer Liebhaberei im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu prüfen, insbesondere bei der Umstellung der viehwirtschaftlichen Nutzung auf Pferdezucht und einem negativen Gesamtergebnis vom Erwerb bis zur Veräußerung⁴⁶.

Ein 10jähriger Verlustzeitraum reicht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit Kleintierzucht allein nicht aus,

33) Vgl. BFH-Urteil vom 30.1.1986, IV R 270/84, BStBl II 1986, S. 516.

34) Vgl. BFH-Urteile vom 18.7.1985, IV R 102/82, BFH/NV 1986, S. 273; vom 24.7.1986, IV R 137/84, BStBl II 1986, S. 808 = INF 1986, S. 541; vom 1.12.1988, IV R 72/87, BStBl II 1989, S. 234 = INF 1989, S. 210; vom 13.2.1997, IV R 57/96, BFH/NV 1997, S. 649.

35) So auch Felsmann, a. a. O. (Fn. 11), A. 196a ff.

36) Vgl. FinMin Nordrhein-Westfalen Erläss vom 26.4.1972, S. 2188 – I – V B 2, EStG Kartell NRW § 13, § 13a EStG, Fach 2 Nr. 1.

37) Vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1992, IV R 41/91, BStBl II 1993, S. 430.

38) Vgl. Felsmann, a. a. O. (Fn. 11), A. 3c.

39) Vgl. BFH-Urteil vom 28.11.1985, IV R 178/83, BStBl II 1986, S. 293 = INF 1986, S. 182.

40) Vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1990, IV R 169, BStBl II 1991, S. 452 = INF 1991, S. 301.

41) Vgl. BFH-Urteil vom 13.7.1978, IV R 35/77, BStBl II 1979, S. 100 = INF 1979, S. 180.

42) Vgl. BFH-Urteile vom 29.10.1987, V R 130/85, BFH/NV 1988, S. 128; vom 23.1.1992, V R 66/91, INF 1992, S. 381.

43) Vgl. BFH-Beschluss vom 18.12.1985, II B 35/85, BStBl II 1986, S. 282 = INF 1986, S. 253.

44) Vgl. auch die Rechtsprechungsübersichten bei Felsmann, a. a. O. (Fn. 11), A. 202 ff.; Liter. in: Lippmann, a. a. O. (Fn. 1), § 2 EStG, Rz. 70.

45) Vgl. BFH-Beschluss vom 15.5.1997, IV B 74/96, BFH/NV 1997, S. 668.

46) Vgl. BFH-Urteil vom 21.1.1999, IV R 27/97, BFH/NV 1999, S. 1003.

um die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen. Hinzukommen muss die Beibehaltung des Betriebs aus privaten Motiven, die in der Schaffung eines gehobenen Wohnsitzes auf dem Lande liegen können⁴⁷.

4 Forstwirtschaft

4.1 Allgemeines

Auch bei den Einkünften aus Forstwirtschaft i. S. des § 13 EStG stellt sich die Frage der Liebhaberei, wenn die Bewirtschaftung von Waldflächen ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgt oder wenn sich aus anderen Gründen die Unterhaltung von Forstgrundstücken als typische Liebhaberei darstellt. Die vorstehenden Grundsätze gelten daher dem Grunde nach uneingeschränkt auch bei der Nutzung forstwirtschaftlicher Flächen. Bei der Überprüfung, ob ein forstwirtschaftlicher Erwerbsbetrieb oder ein Liebhabereibetrieb vorliegt, sind darüber hinaus die sich aus der Eigenart der forstwirtschaftlichen Betätigung ergebenden Besonderheiten zu beachten. Diesem Bereich kommt besondere Bedeutung zu, da die Zahl der potentiellen Liebhabereibetriebe erheblich zugenommen hat. Diese Beobachtung ergibt sich aus der zunehmend ungünstigen wirtschaftlichen Lage der Forstbetriebe, aber auch aus der Begründung einer Vielzahl forstlicher Kleinbetriebe durch bisherige Nichtforstwirte. Hinzukommt die Entwicklung der Rechtsprechung durch die Finanzgerichte.

Während früher die Voraussetzungen für die Annahme eines forstwirtschaftlichen Erwerbsbetriebs – insbesondere für aussetzende Forstbetriebe – nicht sehr hoch waren, da Holz als wertvolles Wirtschaftsgut galt, das unabhängig von der Flächengröße zukünftige Gewinne verspricht, sind nach Grundsatzentscheidungen des BFH⁴⁸ nun auch an den forstwirtschaftlichen Erwerbsbetrieb höhere Anforderungen zu stellen.

4.2 Spezielle Prüfungskriterien für den Bereich der Forstwirtschaft

Aspekte für die Beurteilung forstwirtschaftlicher Betriebe sind insbesondere:

- **Die Art der Betriebsführung.** Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ist eine Betriebsführung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Eine derartige Betriebsführung kann unterstellt werden, wenn für den Forstbetrieb ein aktuelles Forsteinrichtungswerk vorliegt und die Wirtschaftsführung in enger Anlehnung an die in dem Forsteinrichtungswerk vorgeschlagenen Betriebswirtschaftungsgrundsätze erfolgt.

- **Der Beurteilungszeitraum.** Es ist der gesamte Zeitraum zwischen der Bestandsbegründung und der Ernte, die erst eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Nutzung zulässt, bei der Bemessung des Beurteilungszeitraums zu berücksichtigen. Entsprechend wird von der Rechtsprechung⁴⁹ bei der Prüfung des Totalgewinns auf die gesamte Umtriebszeit, d. h. den Zeitraum zwischen der Begründung einer Forstkultur und der Hiebsreife des dadurch erzeugten Baumbestandes, abgestellt⁵⁰.

- **Die Ertragsprognose und -kalkulation.** Die Ertragsprognose hat sich an den tatsächlichen Bestandsverhältnissen – u. a. Lage und Erschließung der Flächen, Baumart, Ertragsklasse, Qualität des Holzes – zu orientieren. Das Ergebnis der Ertragskalkulation wird wesentlich durch das Preis-Kostenverhältnis bestimmt. Preissteigerungen, wie sie sich im Laufe einer Umtriebszeit ergeben können, dürfen nicht berücksichtigt werden (Nominalprinzip). Maßgeblich sind vielmehr die Verhältnisse im Prognosezeitpunkt. Entsprechendes gilt für die Kosten. In die Kalkulation sind auch die nach Ablauf der Umtriebszeit entstehenden Wiederaufforstungskosten einzubeziehen. Eine entsprechende Prognose kann regelmäßig nur von entsprechenden Fachleuten gestellt werden. Die Finanzverwaltung überprüft die vorgelegte Kalkulation in der Regel durch eigene Sachverständige, bevor sie zu einer Entscheidung kommt.

- **Die Waldstruktur.** Für die Totalgewinnbetrachtung ist auch die Entwicklung der voraussichtlichen Waldstruktur von Bedeutung (gegebenenfalls unter Berücksichtigung eines Baumartenwechsels aufgrund einer durchgeführten Standortkartierung).

4.3 Totalgewinnberechnung

Betriebe, deren Anlagevermögen bereits mit Ablauf des 20.6.1948 Forstflächen umfasst hat, müssen die zu Beginn des Beurteilungszeitraums (Beginn der Tätigkeit) vorhandenen stillen Reserven ermitteln. Diese sind regelmäßig hoch, da der Aufwuchs in der Bilanz mit dem auf das stehende Holz entfallenden Teil des zum 21.6.1948 maßgebenden Einheitswertes zu bewerten ist⁵¹ und die Buchwerte für den Aufwuchs entsprechend niedrig sind. Sie liegen meist nur bei wenigen hundert Mark je ha und tendieren auch gegen Null, soweit erfolgswirksam Minderungen nach R 212 Abs. 1 Satz 4 EStR 1998 vorgenommen wurden.

Bei einer Kalkulation einschließlich des Liquidationsgewinns ist der Aufwuchs nach der konventionellen Einzelbestandswertmethode mit dem Teilwert zu bewerten. In diesen Fällen, in denen die stillen Reserven als Differenz zwischen Buchwert und Teilwert ca. 80–100 % des Teilwerts ausmachen, wird so lange ein Erwerbsbetrieb anzunehmen sein, bis die bisherigen Verluste die stillen Reserven aufgezehrt haben.

Die Totalgewinnberechnung ist vor allem von Bedeutung, wenn Forstbetriebe mit Fremdkapital gekauft wurden und die Zinsbelastung bei forstlicher Bewirtschaftung nicht getragen werden kann. So kann bei dem fremd finanzierten Erwerb einer Waldparzelle aufgrund des hohen Finanzierungsaufwandes objektiv die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen sein und zwar auch dann, wenn der Erwerber mit seinem Waldbesitz keine besonderen der Liebhaberei zuzuordnenden Aktivitäten wie Jagd oder Erholung verbindet. Denn bei den langfristigen Ertragsaussichten der Forstwirtschaft, die nachhaltig bei einer Renditeerwartung von 0,5 % bis 1,5 % liegen, ist ein solcher Forstbetrieb von vornherein nicht in der Lage, Gewinne zu erzielen, und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle i. S. des EStG⁵².

4.4 Forstliche Kleinflächen

Für die Annahme eines Erwerbsbetriebes ist eine gewisse Mindestfläche erforderlich, weil mit der Forstwirtschaft ein wirtschaftlich ins Gewicht fallender Gewinn erzielt werden muss, dessen Höhe jedenfalls den Ertrag eines Schrebergartens übersteigt⁵³. Der BFH hat diesen Gewinn einmal mit 1.000 DM je Betrieb und Jahr konkretisiert, diese Zahl jedoch gleichzeitig wieder relativiert⁵⁴.

Bei der Prüfung der Frage, ob allein schon von der Flächenausstattung her grundsätzlich ein forstwirtschaftlicher Erwerbsbetrieb vorliegen kann, sind 3 Fallgestaltungen denkbar:

- Ein Totalgewinn ist nicht erzielbar.
- Ein Totalgewinn ist erzielbar.
- Eine eindeutige Prognose ist nicht möglich.

Bei der weiteren Beurteilung kann von folgenden Annahmen ausgegangen werden:

- **Flächen unter 1 ha** können regelmäßig für sich allein keinen Erwerbsbetrieb begründen, soweit nicht au-

47) Vgl. BFH-Urteil vom 30.10.1986, IV R 175/84, BStBl II 1987, S. 89 = INF 1987, S. 92.

48) Vgl. BFH-Beschluss vom 25.6.1984, a. a. O. (Fn. 3).

49) Vgl. BFH-Urteil vom 26.6.1985, IV R 149/83, BStBl II 1985, S. 549 = INF 1985, S. 542.

50) Vgl. Felsmann, a. a. O. (Fn. 11), A 200 b, c.

51) Vgl. R 121 Abs. 4 Nr. 1 EStR 1995.

52) Vgl. FG Münster, Urteil vom 22.5.1993, 6 K 3022/93 F. n. v.

53) Vgl. BFH-Urteil vom 26.6.1985, a. a. O. (Fn. 49).

54) Vgl. ebenda; so auch Felsmann, a. a. O. (Fn. 11), A 1986

Bergewöhnliche Umstände eine andere Betrachtungsweise erfordern (z. B. außergewöhnlich wüchsiger und wertvoller Holzbestand).

- Bei Flächen über 5 ha ist regelmäßig von einem Erwerbsbetrieb auszugehen, so dass eine Überprüfung der Gewinnerwartung durch die Finanzverwaltung regelmäßig ohne grundlegende Beanstandungen erfolgen dürfte.
- Bei Flächen zwischen 1 ha und 5 ha ist im Rahmen einer Einzelfallprüfung zu entscheiden, ob ein Erwerbsbetrieb vorliegt. Dabei ist sowohl die Flächengröße als auch die auf die Umtriebszeit verteilte Gewinnerwartung zu berücksichtigen. Bei steigender Flächengröße tritt die Bedeutung der Ertragsaussicht in den Hintergrund. Insofern ist es sachgerecht, von folgenden Flächengrößen und Jahresgewinnen auszugehen:

Fläche	Jahresgewinn
1 bis 1,5 ha	500 DM je ha
1,5 bis 2 ha	400 DM je ha
2 bis 3 ha	300 DM je ha
3 bis 4 ha	200 DM je ha
4 bis 5 ha	100 DM je ha

- Der Gewinn kann über den Reinertrag hergeleitet werden und zwar als Differenz zwischen dem Betriebsertrag und dem Betriebsaufwand. Der Betriebsertrag lässt sich über den nachhaltigen DGZ (durchschnittlicher Gesamtzuwachs) laut Ertragstafel und den Durchschnittsholzpreis bestimmen, der Betriebsaufwand über Standardkostensätze der Hauptkostenstellen. Anschließend ist der Gewinn aus dem Reinertrag herzuleiten. Dabei ist der Reinertrag um den Wert der Arbeitsleistung zu erhöhen und um die Schuldzinsen zu mindern.
- Der Gewinn kann auch im Wege der Kalkulation ermittelt werden. Bei der Berechnung des Jahresgewinns wird auf die Berücksichtigung der Vornutzung verzichtet und nur auf das Abtriebsergebnis abgestellt, indem der Au-Wert (werbungskostenfreier Abtriebswert im Alter U) durch die Umtriebszeit dividiert wird. Von diesem werbungskostenfreien Jahresgewinn wird der sonstige Betriebsaufwand ganz oder teilweise abgezogen, je nach der Möglichkeit von Eigenleistung in diesen Kostenstellen.

Dies verdeutlicht das untenstehende Beispiel.

Bei Fremdfinanzierung eines Waldkaufes sind aufgelaufene Schuldzinsen bei der Kalkulation des Jahresgewinns auf die Umtriebszeit zu verteilen.

Soweit Verluste aus der 3%-igen Minderung des Aufwuchsaktivums gemäß R 212 Abs. 1 S. 4 EStR 1998 resultieren, können diese bei der Beurteilung der nachhaltigen Gewinnsituation unberücksichtigt bleiben. Sie stellen in der Regel keinen echten Substanzverzehr dar. Bei gleichbleibenden Bestandswerten werden in Höhe der jährlichen Aufwuchsminderung stille Reserven gebildet, so dass sich bei der geforderten Totalgewinnbetrachtung das Ergebnis von Minderung und Reservebildung neutralisieren wird. Die gleiche Beurteilung gilt für Ausgaben, die betriebliche Investitionen darstellen, z. B. für die Anlage von Forstkulturen, Wertästungen o. ä. Soweit bilanzmäßige Verluste auf sofort abzugsfähige Ausgaben für derartige Maßnahmen zurückzuführen sind, sind diese betriebswirtschaftlich keine echten Verluste, sondern stille Reserven, da sie sich in voraussichtlich gleicher Höhe werterhöhend für den forstlichen Aufwuchs ausgewirkt haben.

4.5 Berechnung der Gewinn Grenzen

Dabei kann im Einzelfall die vorbezeichnete Gewinn Grenze auf zwei verschiedene Weisen errechnet werden.

55) Die Gewinnkalkulation hat lediglich beispielhaften, keinen verbindlichen Charakter. Sie soll jedoch dazu dienen, bei der Würdigung der Gesamtsituation das Bild von einem forstwirtschaftlichen Erwerbsbetrieb zu vervollständigen.

Beispiel für die Herleitung des Jahresgewinns in einem forstwirtschaftlichen Kleinbetrieb⁵⁵

Fläche (ha)	Baumart	EKe	WZ	U	Au-Wert (DM)	Au: U (DM)		ha	DM
1,86	Buche	II,0	4	140	46107	329	x	1,86	612,57
0,10	Eiche	II,5	4	180	54196	301	x	0,10	30,11
0,59	Fichte	I,5	3	100	44929	449	x	0,59	265,08
0,47	Fichte	I,7	3	100	41385	414	x	0,47	194,51
0,03	Birke	II,0	5	80	1973	24,7	x	0,03	0,74
0,76	Buche	II,0	4	140	46107	329	x	0,76	250,30
3,71									
werbungskostenfreier Jahresgewinn									1353,31
Sonstiger Betriebsaufwand									
Kulturen					60 DM/ha				
Forstschutz					30 DM/ha				
Jungbestandspflege					25 DM/ha				
Verwaltung					50 DM/ha				
Summe					165 DM/ha				
Nachhaltiger, auf die Umtriebszeit bezogener Jahresgewinn								× 3,81 ha = - 628,65 DM	
									724,66 DM