



## EINKOMMENSBESTEUERUNG der Land- und Forstwirte

3. Auflage

**36. Ergänzung – Stand September 2004**

Die 36. Ergänzungslieferung aktualisiert den FELSMANN durch die Anpassung der Kommentierung an die Gesetzesänderungen zum Jahresende 2003 sowie das Alterseinkünftegesetz. Kernpunkt der Kommentierung ist jedoch die Auseinandersetzung mit neuen Verwaltungsanweisungen (zB BMF-Schreiben zu Ansparabschreibungen nach § 7g EStG, Begriff der Anschaffungskosten) und aktueller BFH-Rechtsprechung (zB Liebhabereibetriebe, Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens, Zuckerrübenlieferrechte, Erhaltungsaufwendungen eines Betriebspächters). Außerdem ist das unerlässliche Stichwortverzeichnis umfassend überarbeitet worden.

**HLBS**

VERLAG GMBH

ist. Soweit lediglich auf die Materialien der „Initiatoren“ oder mit diesen verbundenen Dritten zurückgegriffen werden kann, reicht dies nicht zum Widerlegen der Beweisanzeichen aus (BFH vom 11. 12. 1997 – BFH/NV 1998 S. 950).

e) Besonderheiten bei forstw Nutzung

Die vorstehenden Überlegungen zur Prüfung, ob eine vom StPfl ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird, sind zwar uneingeschränkt auch bei der Nutzung forstw Flächen zu beachten. In die Überlegungen sind aber auch die sich aus der Eigenart der forstw Betätigung ergebenden Besonderheiten einzubeziehen. Nach dem Urteil des FG Nds vom 22. 12. 1997 (EFG 1998 S. 649 – bestätigt durch BFH vom 18. 5. 2000 – BStBl II S. 524) ist eine fehlende Gewinneignung bei einer typischen Bauernwaldung (hier 10,72 ha aus Anflug und Anpflanzung) kaum vorstellbar. Auch der nicht vorgenommenen Bestandspflege komme insoweit keine Bedeutung zu. Allenfalls habe dieses Einfluss auf die Höhe der zu erwartenden langfristigen Erträge, die allerdings der Natur der Sache nach nicht gänzlich zu verhindern seien. Zum Begriff der Forstw im Einzelnen A 11 ff.

200

Außer die häufig negativen Jahresergebnisse über einen langen Zeitraum, wie sie regelmäßig bei aussetzenden Betrieben eintreten, sind für sich betrachtet hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht nicht aussagefähig (BFH vom 18. 3. 1976 – BStBl II S. 482 – 5. 11. 1981 – BStBl 1982 II S. 158 – 13. 12. 1990 – BStBl 1991 II S. 452 – FG Nds vom 22. 12. 1997 – EFG 1998 S. 649 – bestätigt durch BFH vom 18. 5. 2000 – BStBl II S. 524). Regelmäßig steht einem langen Verlustzeitraum ein zusammengeballter Ertrag im Zeitpunkt der Holzernte gegenüber, der ausreichen kann, die zuvor entstandenen Verluste auszugleichen und noch einen Ertrag abzuwerfen. Eine forstw Betätigung kann aber allein auch darin liegen, dass sich die Teilhabe an der Holzherzeugung und der Erwirtschaftung von Gewinnen nur auf einen anteiligen Zeitraum der Holzproduktion erstreckt (BFH-Urteil vom 18. 3. 1976 – aaO). Der **Art nach** ist damit jede mit Nutzhölzern bestandene Fläche geeignet, einen **Betrieb** iS des § 13 EStG zu bilden. Lediglich ein ständiger, wirtschaftlich nicht vom Betrieb zu tragender Aufwand oder lediglich ein wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallender Ertrag (vgl A 198 ff) kann gegen die Annahme eines Erwerbsbetriebs sprechen. Bedingt durch das natürliche Wachsen der Bäume werden an die Art der Betriebsführung (vgl A 192 ff) keine besonderen Anforderungen gestellt. Das gilt auch für Flächen, die nicht durch

200 a

# A

## ALLGEMEINES Andere Einkünfte aus LuF

---

Aufforstung, sondern durch **Naturverjüngung** begründet worden sind.

### 200 b

Bei forstw. Betätigung ist der lange Zeitraum zwischen Begründung des Bestands und die Ernte, die erst eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Nutzung zulässt, bei der Bemessung des **Beurteilungszeitraums** zu berücksichtigen. So ist bei der Prüfung des Totalgewinns auf die **gesamte Umtriebszeit** abzustellen (BFH vom 26. 6. 1985 – BStBl II S. 549 –, 24. 8. 2000 – BStBl II S. 674). Diese wird durch den Zeitraum zwischen der Begründung einer Forstkultur und der Hiebsreife des dadurch erzeugten Baumbestandes bestimmt.

### 200 c

Soweit der forstw. Bestand nicht weitgehend durch eine Baumart bestimmt wird, ist grundsätzlich der mögliche Ertrag aus der Bewirtschaftung der jeweiligen Baumart bei Ausnutzung der jeweiligen Umtriebszeit zu ermitteln und rechnerisch in eine Gesamtbetrachtung einzubeziehen. Als **Umtriebszeit** können die in Tz 15 der 1956 erlassenen bundeseinheitlichen Richtlinien für die Bemessung von Nutzungssätzen nach § 34 b EStG (vgl. Anlage 6) festgelegten Zeiträume zugrunde gelegt werden. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Entwicklung werden derzeit regelmäßig die folgenden Umtriebszeiten als angemessen angesehen:

|   |            |
|---|------------|
| Pappel  | 50 Jahre   |
| Fichte, Tanne, Douglasie,<br>japanische Lärche, Erle, Birke | 80 Jahre   |
| Kiefer, europäische Lärche                                  | 100 Jahre  |
| Buche   | 140 Jahre  |
| Eiche   | 160 Jahre. |

### 200 d

Ist für die bewirtschafteten Flächen ein **Betriebswerk** erstellt worden, so wird dann regelmäßig die **mittlere Umtriebszeit** aufgrund der betriebsindividuellen Verhältnisse festgelegt. Dieser Zeitraum kann auch der Totalgewinnbetrachtung zugrunde gelegt werden. In diesem Fall wird aber die Ertragskalkulation der Bestände nach den Altersklassen vorgenommen werden müssen.

### 201

Auf eine **Prognose** des voraussichtlichen Ertrags aus der forstw. Betätigung wird **dann verzichtet** werden können, wenn bereits anhand der bekannten tatsächlichen Verhältnisse allein die vom Stpfl **regelmäßig aufgewendeten Kosten** nicht unerheblich die bei üblicher Bewirtschaftung unter Beachtung **betriebswirtschaftlicher Grundsätze anfallenden Kosten übersteigen** und ein Ausgleich aufgrund der

Größe des Betriebs oder der Struktur des Baumbestandes nicht zu erwarten ist oder die Erträge bereits bei überschläglicher Betrachtung die anfallenden Kosten übersteigen werden (zB bei Nachhaltigkeitsbetrieben mit häufigen positiven Betriebsergebnissen). In anderen Fällen kann auf eine Ertragsprognose nicht verzichtet werden. Diese Prognose ist möglich

1. durch abstrakte **Kalkulation** des voraussichtlichen Ertrags für die **gesamte Umtriebszeit** auf der Grundlage der vorhandenen Bestandsverhältnisse unabhängig von dem bisherigen tatsächlichen Verlauf der Tätigkeit;
2. durch rechnerische Fortentwicklung der betrieblichen Verhältnisse mit **Kalkulation** der Erträge für den **noch nicht abgelaufenen Zeitraum** der Umtriebszeit.

Die Ertragsprognose hat sich an den tatsächlichen Bestandsverhältnissen (Lage und Erschließung der Fläche, Bestockungsgrad, Ertragsklasse und Qualität des Holzes) zu orientieren. Bei Forstbeständen mit verschiedenen Holzarten **unterschiedlicher Umtriebszeit** sind beide Berechnungsmethoden anwendbar. Da die Bestandsverhältnisse am Ende des Kalkulationszeitraums wegen des unterschiedlichen Entwicklungsstandes des Holzes von denen zu Beginn des Kalkulationszeitraums abweichen, sind die sich daraus ergebenden möglichen werterhöhenden oder wertmindernden Auswirkungen bei der Gesamtkalkulation entsprechend zu berücksichtigen. Die Ertragsprognose wird regelmäßig nur durch einen forstw Sachverständigen gestellt werden können.

Das Ergebnis der Ertragskalkulation wird wesentlich durch das **Preis-Kostenverhältnis**, also die Relation zwischen dem voraussichtlich erzielbaren Erlös aus der Nutzung der Bestände und den in diesem Zusammenhang aufzuwendenden Kosten der Holzzerlegung und -aufbereitung, bestimmt. Da die tatsächlich im Zeitpunkt der Holzernte maßgebenden Werte regelmäßig zum Beurteilungszeitpunkt (vgl A 187 b) nicht bekannt sind, zudem sich diese Werte auch von Jahr zu Jahr verändern, wird auch nicht auf die tatsächlichen Preis-Kostenverhältnisse im Beurteilungszeitpunkt abgestellt werden können. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der Preisverhältnisse für das Holz, die je nach Marktlage stark schwanken können. Es erscheint gerechtfertigt, entsprechend den Wertermittlungsrichtlinien des Bundes oder den vergleichbaren Richtlinien der Länder, die zur Ermittlung der Verkehrswerte von Waldflächen erlassen sind (zB Waldwertermittlungsrichtlinien 1991 – WaldR 91 – vom 25. 2. 1991 – Bundesanzeiger Nr. 100a vom 5. 6. 1991), den nachhaltigen Holzpreis (Nr. 6.5.1 WaldR 91) zugrunde zu legen. Dabei handelt es sich um die Holzerlöse, die in großen Forstverwal-

201 a

# A

## ALLGEMEINES Andere Einkünfte aus LuF

---

tungen im Durchschnitt mehrerer Jahre, die dem Wertermittlungstichtag vorausgegangen sind, erzielt werden. Als Holzerntekosten sind nach den WaldR 91 die zum Wertermittlungstichtag in der jeweiligen Gegend üblichen Kosten des Holzeinschlags unter Berücksichtigung der besonderen Hiebs- und Arbeitsbedingungen, der Holzvermessung, der Holzbringung und die anteiligen Lohnnebenkosten anzusetzen (Nr. 6.5.2 WaldR 91).

### 201 b

Da der voraussichtliche Ertrag im Rahmen der Totalgewinnprognose zu ermitteln ist, können sich je nach dem Zeitpunkt der Totalgewinnbetrachtung unterschiedliche Wertansätze ergeben. Um extreme Schwankungen bei den Wertansätzen, die durch die aktuelle Situation der Forstwirtschaft bestimmt sein können, zu vermeiden, erscheint auch eine gewisse Korrektur der nach den vorstehenden Grundsätzen ermittelten Werte gerechtfertigt zu sein, wenn die Wertverhältnisse Besonderheiten der Marktentwicklung berücksichtigen, die nicht langfristig zu erwarten sind (zB Preisverfall aufgrund eines enormen Holzanfalls durch eine Sturmkatastrophe), wenn sich dadurch insgesamt eine positivere Gesamtrechnung ergeben würde.

### 201 c

Für die Totalgewinnprognose ist auch die **Entwicklung der voraussichtlichen Waldstruktur** von Bedeutung. Grundsätzlich sollte davon ausgegangen werden, dass die Nachfolgebäumart nach erfolgtem Einschlag in den Bestand der eingeschlagenen Baumart entspricht. Trägt der StPfl aber vor, er werde die Baumart wechseln, weil dies wirtschaftlich sinnvoll erscheine, so ist dies bei der Totalgewinnbetrachtung zu berücksichtigen, wenn dieser Wechsel bei ordnungsmäßiger Wirtschaftsführung wahrscheinlich erscheint (zB Wechsel Kiefer/Douglasie, Birke/Stieleiche aufgrund einer erfolgten Standortkartierung).

### 201 d

Wird der Totalgewinnbetrachtung die voraussichtliche Entwicklung einer Umtriebszeit zugrunde gelegt, so ist es grundsätzlich ausreichend, die möglicherweise **zu Beginn des Beurteilungszeitraums** (Beginn der Tätigkeit) **vorhandenen stillen Reserven**, die sich zB aus einem günstigen Erwerbspreis ergeben können, zu ermitteln. Soweit nicht besondere Entwicklungen in der Wertigkeit des Vermögens zu erwarten sind (vgl A 197 c), kann unterstellt werden, dass der Wert des Grund und Bodens und des aufstehenden Holzes am Ende des Beurteilungszeitraums dem Wert zu Beginn der Tätigkeit entspricht und damit nur bei Beginn der Tätigkeit vorhandene stille Reserven zusätzliche bei der Gesamtkalkulation zur Abdeckung der tatsächlich erwirtschafteten Verluste zur Verfügung stehen. Bei der Ermittlung der stillen Reserven sind die für die Er-

mittlung der Teilwerte des aufstehenden Holzes maßgebenden Grundsätze (konventionelle Bewertungsmethode) anzuwenden. Dabei ist ohne Bedeutung, ob die Ertragsprognose für die gesamte Umtriebszeit vorgenommen wird (vgl A 201 Nr. 1) oder aber eine solche Berechnung nur für den noch nicht abgelaufenen Teil der Umtriebszeit erforderlich ist, weil die vorgehende Zeit mit den tatsächlichen Ergebnissen bei der Totalgewinnbetrachtung berücksichtigt wird (vgl A 201 Nr. 2). Zur Ermittlung der stillen Reserven auf den Zeitpunkt des Wechsels vom Erwerbsbetrieb zum Liebhabereibetrieb vgl D 27 ff.

Bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung von Forstflächen sind Einnahmen aus der Verpachtung der Flächen zur jagdlichen Nutzung (**Jagd**pacht) nicht zu berücksichtigen (FG Nds vom 11. 11. 1993 – XIV (IX) 111/89 – rechtskr). Zutreffend verweist das FG darauf, dass die Einnahmen aus der Verpachtung der Jagdflächen begrifflich den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sind und lediglich nur dann Teil luF Einkünfte sein können, wenn die Flächen Teil eines luF Betriebs sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Dies setzt aber nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung voraus, dass die Jagd dem eigenen luF Betrieb dergestalt dient, dass sie den luF genutzten Flächen des Betriebs zugute kommt (zur Zuordnung der Jagd zur LuF vgl A 126 ff). Solange die zur Jagd verpachteten Flächen nicht aus sich heraus die Voraussetzungen für eine luF Tätigkeit iS des § 13 EStG erfüllen, kann die Jagd auch nicht dem luF Bereich zugeordnet werden mit der Folge, dass die daraus erzielten Einnahmen auch nicht in die Totalgewinnbetrachtung einbezogen werden können. Denn erst nach Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse (einschl der Heranziehung des Totalgewinns) ist eine Entscheidung über die Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich der Nutzung von Forstflächen möglich und als Folge einer positiven Entscheidung die weitere Frage der Erfassung der Jagdpachten zu klären.

201 e

Die gesonderte Betrachtung von Aufwendungen und Erträgen aus der **jagdlichen Eigennutzung der Betriebsflächen** ist auch bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Dies ergibt sich aus der gesetzlichen Fassung in § 13 EStG. Nach Abs. 1 Nr. 4 dieser Vorschrift sind die Einkünfte aus der Jagd nur dann den Einkünften aus LuF zuzuordnen, wenn die Jagd mit diesem Betrieb im Zusammenhang steht. Daraus folgt, dass zunächst zu prüfen ist, ob aufgrund der luF Betätigung isoliert betrachten (hier nur die forstw Nutzung ohne Jagd) die Voraussetzungen für einen Betrieb iS des § 13 EStG vorliegen. Ist dies nicht der Fall, so kann eine Zuordnung der Einkünfte aus der ausgeübten Jagd zu den Einkünften iS des § 13 EStG nicht erfolgen. Bei der Prüfung der Gewinnerzie-

201 f

# A

## ALLGEMEINES Andere Einkünfte aus LuF

---

lungsabsicht hat dies zur Folge, dass zunächst die jagdlichen Einnahmen und Ausgaben aus dem bisher erzielten und den für die Zukunft prognostizierten Betriebsergebnis auszugliedern sind. Die verbleibenden betrieblichen Daten sind der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht zugrunde zu legen. Ist danach kein forstwirtschaftlicher Betrieb gegeben, so hat dies zur Folge, dass die jagdlichen Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen ertragsteuerlich – nicht jedoch als Einkünfte iS des § 13 EStG – zu erfassen sind. Ist bei isolierter Betrachtung der Forstbetrieb als Erwerbsbetrieb anzuerkennen, so können jedoch erhebliche negative Einkünfte aus der Ausübung der nunmehr dem Betrieb zuzuordnenden Jagd dann zu einer Gesamtbeurteilung der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht führen, wenn die Verluste so hoch sind, dass ein Totalgewinn unter Einschluss der Jagd nicht zu erzielen ist. Unabhängig von den durch die Jagdausübung anfallenden Einnahmen und Ausgaben ist der im Jagdrecht ruhende Wert bei der isolierten Totalgewinnbetrachtung für den Forstbetrieb (ohne Jagd) zu berücksichtigen, weil dieses Recht wegen der engen Verknüpfung mit dem Grund und Boden Teil des Vermögens des zu beurteilenden Betriebs ist.

### f) Besonderheiten bei Pferdezucht

202

Eine im Wesentlichen auf die **Pferdezucht** (Pferdehaltung) ausgerichtete LuF-Betätigung wird **regelmäßig nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt** werden können (vgl. auch A 189). Bereits im Urteil vom 1. 12. 1988 (BStBl 1989 II S. 234) weist der BFH darauf hin, dass sich bei einer Pferdezucht mit anhaltenden Verlusten, die von einem Unternehmer mit entsprechenden positiven Einkünften ausgeübt wird, die Frage der Gewinnerzielungsabsicht und in deren Folge die Frage der Liebhaberei schon von der Sache her stellt. Gleichwohl kann der StPfl den Nachweis führen, dass er unter Verkennung der tatsächlichen Gegebenheiten von der Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen und in dieser Absicht tätig geworden ist (BFH-Urteile vom 2. 2. 1989 – BFH/NV 1989 S. 692 –, 19. 7. 1990 – BStBl 1991 II S. 333 –, 30. 12. 2002 – BFH/NV 2003 S. 896 –, vgl. auch A 191 ff, zur Beweislast vgl. A 203 ff). Gelingt dem StPfl ein solcher Nachweis nicht, so folgt daraus, dass diese Betätigung aus im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausgeübt wird. Einer besonderen Passion zu Pferden bedarf es nicht. Die vom FG Nds im Urteil vom 3. 6. 1998 – II 193/95 – abgelehnte grundsätzliche Annahme einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht bei Vollblutzuchtbetrieben, die das FG allenfalls bei ausschließlicher Ausrichtung des Betriebs auf die Rennpferdezucht mit dem Ziel der Erlangung von Rennpreisen und Züchterprämien, nicht jedoch bei dem Betriebsziel der Erzeugung von Sportgebrauchspferden als zulässig an-