



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

LESEPROBE

STEUERRECHT AKTUELL: LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT

September 2018

Barbara Opitz, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Hennef

Inhaltsverzeichnis

A.	Aktuelle Gesetzesinitiativen	4
1.	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016	4
1.1	Erklärungsfristen	4
1.2	Fristverlängerung	5
1.3	Vorweganforderung	6
1.4	Kontingentierungsverfahren	7
2.	Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20.12.2016	7
3.	Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017 und Zweites Bürokratieentlastungsgesetz vom 30.06.2017	8
B.	Betriebsübergabe im Bereich der Land- und Forstwirtschaft	10
1.	Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unter Nießbrauchsvorbehalt	10
2.	Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gegen wiederkehrende Leistungen (Altenteils-/Versorgungsvertrag)	11
2.1	Sonderausgabenabzug als Rente oder dauernde Last	11
2.2	Abzug von Kosten zur Erneuerung einer Heizungsanlage	11
3.	Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebes durch Übertragung von Nutzflächen	12
4.	Einstellung der Eigenbewirtschaftung - ertragsteuerliche Folgen	12
5.	Aktuelles zur Realteilung	13
5.1	Ausscheiden aus Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung	13
5.2	Buchwertfortführung trotz Auswechslung der Mitunternehmer vor Realteilung	14
6.	Teilentgeltliche Veräußerung eines Mitunternehmeranteils - ertragsteuerliche Folgen	15
C.	Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	16
1.	Liebbaberei	16
1.1	Generationenübergreifende Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht	16
1.2	Aufhebung und Änderung von Vorläufigkeitsvermerken	16

(AU 52142/089 Land- und Forstwirtschaft)

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-wir-steuern.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

1.3	Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht im Wege der Segmentierung	17
1.4	Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht beim Betrieb von Photovoltaik-Anlagen	17
2.	Tierhaltungskooperationen i. S. d. § 51a BewG	17
2.1	Ermittlung der maßgeblichen Vieheinheitengrenze.....	17
2.2	Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.....	18
3.	Forst	19
3.1	Forstwirtschaftliche Flächen als Betriebsvermögen eines Erwerbsbetriebs	19
3.2	Vorliegen eines Forstbetriebs trotz Nichtbewirtschaftung	22
3.3	Notwendiger Zusammenhang nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG bei angepachtetem Jagdausübungsrecht auf nur teilweise zu eigenen Zwecken land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen.....	23
4.	Hinweis des Finanzamts auf den Wegfall der Besteuerung nach Durchschnittssätzen	24
5.	Konkludente Mitunternehmerschaft bei Landwirtsehegatten - Zeitpunkt der Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs.....	24
6.	Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe im Bereich des Weinbaus	25
7.	Gewerblicher Grundstückshandel - Indizielle Bedeutung einer langfristigen Fruchtziehung	27
8.	Schätzung der auf Traktatländereien entfallende Einkünfte	27
9.	Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahres bei einem land- und forstwirtschaftlichen Ackerbaubetrieb	27
D.	Bilanzierung und Bewertung von Wirtschaftsgütern.....	29
1.	Absetzung für Abnutzung.....	29
1.1	Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform 2003 als abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter	29
1.2	Keine Abschreibung auf abgespaltenes Milchlieferrecht.....	29
1.3	Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau als immaterielle Wirtschaftsgüter	30
1.4	Zweifelsfragen zu den Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG	30
2.	Abgrenzung zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen eines parzellenweise verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs hinsichtlich hinzuerworbener Grundstücke	32
3.	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten - Bemessung der Höhe bei Vorleistungen aus einem gegenseitigen Vertrag	33
4.	Abzinsung von Angehörigendarlehen	34
5.	Freiwilliger Landtausch nach § 103a FlurbG - ertragsteuerliche Folgen.....	34

A. Aktuelle Gesetzesinitiativen

1. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (vgl. BGBl 2016 I S. 1679) begegnet der Gesetzgeber den gleichermaßen komplexen wie speziellen Anforderungen, den die immer rascher voranschreitende Digitalisierung an das Steuerfestsetzungsverfahren stellt. Nicht zuletzt durch die gesetzliche Neuregelung der Steuererklärungsfristen, soll den nunmehr veränderten Rahmenbedingungen Rechnung getragen werden. Insbesondere auf den Bereich der Land- und Forstwirtschaft hat die neue Fristenregelung erhebliche Auswirkungen.

1.1 Erklärungsfristen

Die gesetzliche Vorschrift des § 149 AO wurde im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (vgl. BGBl 2016 I S. 1679) in ganz erheblichem Maße umgestaltet. Weiterhin aufrechterhalten bleibt jedoch die Unterscheidung zwischen nicht beratenen Steuerpflichtigen einerseits und beratenen Steuerpflichtigen andererseits. So setzt sich § 149 AO n. F. künftig folgendermaßen zusammen:

- Abs. 1 AO n. F.: Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung
- Abs. 2 AO n. F.: Abgabefrist für nicht beratene Steuerpflichtige
- Abs. 3 AO n. F.: Abgabefrist für beratene Steuerpflichtige
- Abs. 4 AO n. F.: Vorweganforderung
- Abs. 5 AO n. F.: Ausnahmeregelungen
- Abs. 6 AO n. F.: Kontingentierungsverfahren

Zentraler Aspekt der Neugestaltung ist also die für kommende Besteuerungszeiträume nahezu vollumfänglich geltende verlängerte Abgabefrist für Steuererklärungen. Diese gesetzgeberische Maßnahme dient der Kompensation der Tatsache, dass eine Vielzahl der für das Steuerfestsetzungsverfahren so relevanten Daten erst mit Ablauf des Monats Februar des Folgejahres von den mitteilungsverpflichteten Stellen an die Finanzverwaltung übermittelt werden.

Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 13 EStG erzielen und ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln (vgl. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG), müssen ihre Steuererklärung gem. § 149 Abs. 2 Satz 2 AO n. F. demnach künftig bis zum 31.01. des Zweitfolgejahres beim zuständigen Finanzamt einreichen. Ausschlaggebend dafür, ob ein Land- und Forstwirt diese Sonderregelung in Anspruch nehmen kann, ist somit einzig und allein das Tatbestandsmerkmal des abweichenden Wirtschaftsjahres. Die Art der Gewinnermittlung (vgl. § 4 Abs. 1, 3 oder § 13a EStG) ist dagegen nicht von Bedeutung. Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 13 EStG erzielen, ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln und einen Berater (Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften gem. der §§ 3, 4 StBerG) mit der Erstellung ihrer Steuererklärung beauftragt haben, profitieren demgegenüber gar von einer gesetzlichen Abgabefrist bis zum 31.07. des Zweitfolgejahres.



Achtung

Ist die Gewinnermittlung Gegenstand einer gesonderten oder aber gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, gilt die besondere Fristenregelung zwar für die Feststellungserklärung, nicht aber für die entsprechende Einkommensteuererklärung desselben Steuerfalles (vgl. BFH-Beschluss vom 15.07.2005, IV B 219/03, juris).

Die Fristenregelung findet unabhängig davon Anwendung, ob neben den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft noch andere Einkünfte erzielt werden. § 149 Abs. 3 AO n. F. übernimmt daher de facto die - gerade für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft so bedeutende - Funktion der bisherigen Fristenerlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. Die gesetzliche Neuregelung der Steuererklärungsfristen greift erstmals für Steuererklärungen des Veranlagungszeitraums 2018 Anwendung (vgl. Art. 97, § 10a Abs. 4 EGAO). Dies entspricht in der Land- und Forstwirtschaft den nachfolgend genannten Abgabezeitpunkten:

- nicht beratene Land- und Forstwirte: 31.01.2020
- beratene Land- und Forstwirte: 31.07.2020

1.2 Fristverlängerung

Auch für das Fristverlängerungsverfahren hat der Gesetzgeber im Rahmen des Steuermodernisierungsgesetzes die Differenzierung zwischen nicht beratenen Steuerpflichtigen und beratenen Steuerpflichtigen nachvollzogen.

Land- und Forstwirte, die sich keines wie auch immer gearteten steuerlichen Beraters bedienen, haben weiterhin die Möglichkeit, eine Fristverlängerung für die Abgabe ihrer Steuererklärung beim zuständigen Festsetzungsfinanzamt zu erwirken. § 109 Abs. 1 Satz 1 AO n. F. unterscheidet sich insoweit nicht vom bislang geltenden Recht. Vielmehr sieht § 109 Abs. 1 Satz 2 AO n. F. sogar eine rückwirkende Fristverlängerung für diejenigen Steuerfälle vor, in denen die ursprüngliche Steuererklärungsfrist bereits abgelaufen ist und es gleichwohl unbillig wäre, die durch den Fristablauf eingetretenen Rechtsfolgen bestehen zu lassen.

An eine mögliche Fristverlängerung in beratenen Steuerfällen stellt das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (vgl. BGBl 2016 I S. 1679) demgegenüber weitaus höhere Anforderungen.

Es erscheint insoweit sachgerecht von einer drastischen Reduzierung des praktischen Anwendungsbereiches des Fristverlängerungsverfahrens in beratenen Steuerfällen zu sprechen, als § 109 Abs. 2 AO n. F. eine Fristverlängerung nur noch in Fällen sog. „unverschuldeter Hinderung“ vorsieht. Hiermit dürfte der Gesetzgeber in erster Linie an die bereits manifestierten und durch ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes bestätigten Grundsätze zur „Wiedereinsetzung in den vorigen Stand“ anknüpfen. Eine Fristverlängerung kommt somit in letzter Konsequenz jedenfalls dann nicht länger in Betracht, wenn das zugrundeliegende Fristversäumnis auf eine einfache Fahrlässigkeit des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist. Da das Steuermodernisierungsgesetz auf das Unverschulden respektive Verschulden des betroffenen Steuerpflichtigen abstellt, kann auch die real existente Arbeitsbelastung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe nicht länger zu einer Fristverlängerung führen (vgl. RegE vom 09.12.2015). Somit sind in letzter Konsequenz auch Sammelanträge auf Fristverlängerung künftig ausgeschlossen.

1.3 Vorweganforderung

§ 149 Abs. 4 AO in der Fassung des Steuermodernisierungsgesetzes räumt der Finanzverwaltung dem Grunde nach die Möglichkeit ein, Steuererklärungen in beratenen Steuerfällen bereits vor dem gesetzlich bestimmten Abgabezeitpunkt - also in den Fällen der Land- und Forstwirtschaft vor dem 31.07. des Zweitfolgejahres - anzufordern.

Der Steuerpflichtige bzw. sein steuerlicher Berater hat nach Zugang der entsprechenden Vorweganforderung vier Monate Zeit, seiner Steuererklärungspflicht nachzukommen. Im Ermessen des zuständigen Finanzamtes eine Steuererklärung vorweg anzufordern liegt es gem. § 149 Abs. 4 AO n. F. insbesondere dann, wenn:

- Steuererklärungen für vorangegangene Besteuerungszeiträume nicht oder verspätet abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum innerhalb von drei Monaten vor Abgabe der Steuererklärung oder innerhalb von drei Monaten vor Beginn des Zinslaufes i. S. d. § 233a Abs. 2 Satz 1 AO nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
- Vorauszahlungen außerhalb einer Veranlagung herabgesetzt wurden,
- die Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zu einer Abschlusszahlung von mindestens 25 % der festgesetzten Steuer oder mehr als 10.000 EUR geführt hat,
- die Steuerfestsetzung aufgrund einer Erklärung voraussichtlich zu einer Abschlusszahlung von mehr als 10.000 EUR führen wird,
- eine steuerliche Außenprüfung vorgesehen ist,
- der Steuerpflichtige im Besteuerungszeitraum einen Betrieb eröffnet oder eingestellt hat,
- für Beteiligte an Gesellschaften/Gemeinschaften Verluste festzustellen sind oder
- das Festsetzungsfinanzamt den Steuerpflichtigen dazu zufällig automationsgestützt ausgewählt hat.

Dem vorstehend zuletzt aufgeführten Vorweganforderungsgrund der „automationsgestützten Zufallsauswahl“ kommt in diesem Zusammenhang besondere Bedeutung zu. Er tritt an die Stelle der bisher praktizierten Vorweganforderung nach „Maßgabe der Arbeitslage des Finanzamtes“ und bedarf keiner weiteren Begründung. Vielmehr ist auch oder sogar gerade in diesen Fällen der Aufforderung zur vorzeitigen Abgabe der Steuererklärung innerhalb von vier Monaten Folge zu leisten.

Die Vorweganforderung als solche beschränkt sich regelmäßig nicht auf diejenige Steuererklärung, die Anlass für die Vorweganforderung war. Will heißen sie umfasst nach § 149 Abs. 4 Satz 7 AO n. F. alle Steuererklärungen, die vom gleichen Steuerpflichtigen für den gleichen Besteuerungszeitraum/Besteuerungszeitpunkt abzugeben sind. Gleichwohl soll von diesem letzten Vorweganforderungsgrund nach Auffassung des Gesetzgebers nur dann Gebrauch gemacht werden, wenn die übrigen Vorweganforderungsgründe nicht ausreichen, um einen kontinuierlichen Erklärungseingang sicherzustellen (vgl. BT-Drucksache 18/7457 S. 77).

Darüber hinaus sollen Vorweganforderungen im Einzelfall jedenfalls dann seitens der Finanzverwaltung widerrufen werden, wenn ein steuerlicher Berater nachweist, dass das Befolgen aller von ihm zu erfüllenden Vorweganforderungen eine unverhältnismäßige Belastung nach sich zöge oder gar unmöglich wäre (vgl. BT-Drucksache 18/8434 S. 121). Dieser Rückausnahmetatbestand dürfte insbesondere für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft eine gewisse Relevanz aufweisen, werden in den entsprechend spezialisierten Steuerberatungskanzleien doch eine Vielzahl gleich oder zumindest ähnlich gelagerter Einzelfälle betreut.

1.4 Kontingentierungsverfahren

Derzeit setzen die Bundesländer Nordrhein-Westfalen und Bayern im Wege der Pilotierung in Abstimmung mit den dortigen Steuerberaterkammern sog. Kontingentierungsverfahren zwecks Sicherung eines kontinuierlichen Steuererklärungseinganges ein. Nach Maßgabe des § 149 Abs. 6 AO n. F. hat dieses „Steuerungsinstrument“ weiterhin Bestand. Der Finanzverwaltung steht es also auch künftig frei, mit den Angehörigen der steuerberatenden Berufe bzw. deren Vertretern eine dahingehende Einigung zu treffen, dass ein bestimmter prozentualer Anteil aller Steuererklärungen bis zu einem vereinbarten Stichtag einzureichen ist. Ein Anspruch auf eine entsprechende Regelung besteht jedoch ausdrücklich nicht (vgl. § 149 Abs. 6 Satz 3 AO n. F.).

Soweit Steuererklärungen von einem - wie auch immer genau ausgestalteten - Kontingentierungsverfahren eines Bundeslandes erfasst werden, scheiden diese folgerichtig gem. § 149 Abs. 4 Satz 3 AO n. F. aus der Masse derjenigen Fälle, die für eine etwaige Vorweganforderung aufgrund einer automationsgestützten Zufallsauswahl zur Verfügung stehen, aus.

2. Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20.12.2016

Mit dem Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20.12.2016 (vgl. BGBl 2016 I S. 3045) wurden verschiedene Maßnahmen zur Unterstützung und steuerlichen Entlastung der Land- und Forstwirtschaft beschlossen.

So regelt § 32c EStG beispielsweise eine Tarifglättung, durch die die steuerliche Belastung bei natur- und marktbedingten Gewinnschwankungen in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ausgeglichen werden soll. Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 13 EStG findet von Amtswegen eine Tarifglättung für jeweils dreijährige Betrachtungszeiträume dergestalt statt, dass sich die Einkommensteuer im jeweils letzten Jahr eines Betrachtungszeitraums um denjenigen Unterschiedsbetrag ermäßigt oder erhöht, der sich für den Betrachtungszeitraum durch einen Vergleich der Summe der tariflichen Einkommensteuer mit der Summe der fiktiven tariflichen Einkommensteuer ergibt, die sich bei gleichmäßiger Verteilung der Gewinne und Verluste der Veranlagungszeiträume des Betrachtungszeitraums errechnet. Erstmals ist die Tarifglättung im Veranlagungszeitraum 2016 für den Betrachtungszeitraum 2014 bis 2016 durchzuführen. Die weiteren Betrachtungszeiträume umfassen jeweils die Veranlagungszeiträume 2017 bis 2019 und 2020 bis 2022 (vgl. § 52 Abs. 33a EStG). Bei Betriebsneugründungen respektive -beendigungen kann ggf. ein anderer Glättungszeitraum maßgebend sein.

Ist der Unterschiedsbetrag höher als die tarifliche Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums im Betrachtungszeitraum, wird der Mehrbetrag auf die festgesetzte Einkommensteuer angerechnet (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG). Ist die Summe der fiktiven Steuer dagegen höher, muss der Steuerpflichtige eine Nachzahlung leisten.

Die Vorschriften über die sog. Tarifglättung dürfen nach Artikel 5 des Gesetzes jedoch erst zur Anwendung kommen, wenn die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen entweder keine Beihilfen oder aber mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Das diesbezügliche Notifizierungsverfahren ist derzeit noch nicht abgeschlossen. Das Gesetz kann daher von der Finanzverwaltung noch nicht adäquat umgesetzt und angewendet werden. Gleichwohl wurde zwischen den obersten Finanzbehörden der Länder einerseits sowie dem Bund andererseits abgestimmt, wie in Fällen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bis zum Inkrafttreten der Regelungen zur Tarifglättung zu verfahren ist. Danach sind Fälle mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für die Kalenderjahre 2016 und 2017 bis zur Entscheidung der Europäischen Kommission ohne Anwendung der Tarifglättungsvorschriften nach §§ 32c, 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG, jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO zu veranlagern.

Erste Proberechnungen von Seiten der Finanzverwaltung haben gezeigt, dass sich die steuerliche Auswirkung der Tarifglättung regelmäßig im Bereich von 100 EUR/Steuerfall bewegt. Grund hierfür dürften die bereits im Vorfeld ausgeübten Bilanzierungs- bzw. Bewertungswahlrechte sein.



Achtung

Aufgrund der derzeitigen Unsicherheiten in Bezug auf das Inkrafttreten der Regelungen zur Tarifglättung ist der Umgang mit bestehenden Bilanzierungs-/ Bewertungswahlrechten schwierig. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass eine einmal beim Festsetzungsfinanzamt eingereichte Bilanz nur aufgrund der bekannten Bilanzänderungsgrundsätze geändert werden kann (hier: enger zeitlicher/sachlicher Zusammenhang mit Bilanzberichtigung sowie Auswirkung auf den Gewinn).

3. Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017 und Zweites Bürokratieentlastungsgesetz vom 30.06.2017

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter von geringem Wert können abweichend von den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen (hier: Aktivierung und Abschreibung über die gewöhnliche Nutzungsdauer) nach § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Wirtschaftsgüter einer selbstständigen Nutzung fähig sind. Die Wertgrenze hierfür lag viele Jahre bei 410 EUR. Lag der Wert über einer Grenze von 150 EUR waren die Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG in einem gesonderten Verzeichnis zu erfassen. Wirtschaftsgüter bis 150 EUR konnten sofort als Betriebsausgabe behandelt werden. Alternativ konnte bei Wirtschaftsgütern zwischen 150 EUR und 1.000 EUR gem. § 6 Abs. 2a EStG ein Sammelposten für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gebildet werden, der dann über einen Zeitraum von fünf Jahren abgeschrieben werden konnte.

Für Anschaffungen ab dem 01.01.2018 wurden die Wertgrenzen für Geringwertige Wirtschaftsgüter angehoben (vgl. § 52 Abs. 12 Satz 3 ff. EStG; Art. 1 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassung vom 27.06.2017, BGBl 2017 I S. 2074; Art. 4 des Zweiten Bürokratieentlastungsgesetzes vom 30.06.2017, BGBl 2017 I S. 2143). Ein sofortiger Abzug als Betriebsausgabe ist nunmehr möglich bei Wirtschaftsgütern mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von bis zu 250 EUR. Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs-/Herstellungskosten von bis zu 800 EUR können ebenfalls im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden. Für die Alternative des Sammelpostens i. S. d. § 6 Abs. 2a EStG beträgt der untere Grenzwert künftig 250 EUR. Der obere Grenzwert von 1.000 EUR bleibt - ebenso wie die übrigen Voraussetzungen und Folgen - dagegen unverändert.

Für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft dürfte die Anhebung der GWG-Grenze insofern von Bedeutung sein, als sie nicht unerhebliche Auswirkungen auf die jährlich vorzunehmende Viehbewertung hat, denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist jedenfalls dann kein Schlachtwert anzusetzen, wenn es sich um ein Tier des Anlagevermögens handelt, welches ein geringwertiges Wirtschaftsgut ist.

B. Betriebsübergabe im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

1. Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unter Nießbrauchsvorbehalt

Nach Ansicht des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2017, BFHE 257 S. 227) ist die vollständige Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit des Übertragenden zwingende Voraussetzung für die Übergabe eines Betriebes zu Buchwerten i. S. d. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG. Daran fehle es regelmäßig dann, wenn die einzige wesentliche Betriebsgrundlage des Gewerbebetriebes aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt werde. Insoweit sei es auch unerheblich, ob ein aktiv betriebener oder aber ein verpachteter Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen werde.

Das Urteil des BFH vom 25.01.2017 entfaltet keine Gültigkeit für den land- und forstwirtschaftlichen Bereich. Vielmehr ergeht es in bewusster Abgrenzung hierzu. Der ständigen Rechtsprechung des BFH entsprechend (vgl. BFH-Urteil vom 26.02.1987, BStBl 1987 II S. 772; BFH-Urteil vom 07.04.2016, BStBl 2016 II S. 765), stellt die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs gem. § 6 Abs. 3 EStG nichts anderes dar, als die Vorstufe für einen künftig wirtschaftenden Betrieb des Übernehmers. Demnach hat die Bestellung des Nießbrauchs bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben regelmäßig zur Folge, dass zwei getrennte Betriebe entstehen (hier: Zwei-Betriebe-Theorie):

- Ruhender Betrieb in der Hand des Nießbrauchsverpflichteten,
- wirtschaftender Betrieb in der Hand des Nießbrauchsberechtigten.

Nichtsdestotrotz wirft die vorstehend zitierte BFH-Rechtsprechung eine Vielzahl von Fragen auf, steht sie doch im Widerspruch zur bisherigen Verwaltungspraxis. So wurde die Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs bis dato unabhängig von der betroffenen Einkunftsart nicht tätigkeitsbezogen geprüft. Vielmehr ging die Praxis in der Beurteilung von entsprechenden Übergabeverträgen in Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG sowie des H 16 Abs. 6 „Nießbrauch“ EStH 2017 stets davon aus, dass auch dann ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt, wenn sich der Übertragende des Nießbrauchs an dem wie auch immer gearteten Betrieb vorbehält.

Soweit der X. Senat mit Urteil vom 25.01.2017 (vgl. BFHE 257 S. 227) nunmehr in Abgrenzung zur bisherigen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 07.04.2016, BStBl 2016 II S. 765) eine tätigkeitsbezogene Prüfung fordert, so verkennt er, dass der reine Gesetzeswortlaut keine Anhaltspunkte für eine bereichsspezifische Auslegung bietet. Darüber hinaus dürfte die strikte Trennung zwischen dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft einerseits und dem Bereich des Gewerbebetriebs andererseits in Zeiten des zunehmenden Strukturwandels in der Land- und Forstwirtschaft Schwierigkeiten bereiten. So stellt sich beispielsweise die Frage, wie bei einem gewerblich geprägten, dem Grunde nach aber land- und forstwirtschaftlich tätigen Betrieb verfahren werden soll. Auch die ertragsteuerlichen Konsequenzen für dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb dienende Gewerbebetriebe (Bsp.: Hofladen) sind derzeit unklar.