



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 19. Dezember 2011

BETREFF **Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe  
Neuregelung für die Wirtschaftsjahre 2012 ff.**

BEZUG TOP 15 der Sitzung ESt VI/2011  
TOP 14 der Sitzung ESt VII/2011

GZ **IV D 4 - S 2230/11/10001**

DOK **2011/0921081**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, mit Blick auf die zu regelnden Umsatzgrenzen und die dazu erforderlichen Aufzeichnungen sowie im Vorgriff auf eine Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien das Folgende:

**1. Abgrenzungsfragen**

Die Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe erfolgt nach Tz. II. der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15. Dezember 2011 – (BStBl I S. 1213, 1217).

**2. Strukturwandel**

**2.1 allmählicher Strukturwandel**

Für den allmählichen Strukturwandel von der Land- und Forstwirtschaft hin zum Gewerbe beginnt der Beobachtungszeitraum von drei Jahren mit dem Wirtschaftsjahr 2012. Gleiches gilt für den allmählichen Strukturwandel vom Gewerbe hin zur Land- und Forstwirtschaft.

## **2.2 sofortiger Strukturwandel**

Bei einem sofortigen Strukturwandel von der Land- und Forstwirtschaft hin zum Gewerbe beginnt der Gewerbebetrieb in dem Zeitpunkt, in dem die Tätigkeit dauerhaft umstrukturiert wird. Gleiches gilt für den sofortigen Strukturwandel vom Gewerbe hin zur Land- und Forstwirtschaft.

## **3. Übergangsregelung**

Soweit sich aus diesem Schreiben für einen Steuerpflichtigen Verschlechterungen gegenüber der Richtlinienregelung in R 15.5 EStR 2008 ergeben, kann die Richtlinienregelung für diejenigen Wirtschaftsjahre weiter angewandt werden, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung beginnen.

## **4. Schlussbestimmungen**

Die BMF-Schreiben vom 18. Januar 2010 (BStBl I Seite 46) und vom 27. Mai 2011 (BStBl I Seite 561) werden mit Wirkung vom 31. Dezember 2011 aufgehoben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Es steht ab sofort bis auf weiteres auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) unter der Rubrik - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Einkommensteuer - zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

**Gleich lautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder  
Baden-Württemberg, Bayern, Berlin, Bremen, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Nord-  
rhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland und Schleswig-Holstein  
zur Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Betriebsvermögen**

vom 15.12.2011

Im Hinblick auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25. März 2009 (BStBl 2010 II Seite 113) gilt für Zwecke der Bewertung nach dem ersten, vierten und sechsten Abschnitt des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes das Folgende:

**I. Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheiten**

Für die bewertungsrechtliche Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Betriebsvermögen sind für die wirtschaftliche Einheit Betrieb der Land- und Forstwirtschaft die Abgrenzungskriterien nach Tz. II. maßgeblich.

**II. Abgrenzung der einzelnen Tätigkeiten**

**Allgemeine Grundsätze**

(1) <sup>1</sup> Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse. <sup>2</sup> Als Boden i. S. d. Satzes 1 gelten auch Substrate und Wasser. <sup>3</sup> Ob eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden. <sup>4</sup> Liegen teils gewerbliche und teils land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten vor, sind die Tätigkeiten zu trennen, wenn dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist. <sup>5</sup> Dies gilt auch dann, wenn sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen den verschiedenen Tätigkeiten bestehen. <sup>6</sup> Sind die verschiedenen Tätigkeiten jedoch derart miteinander verflochten, dass sie sich unlösbar gegenseitig bedingen, liegt eine einheitliche Tätigkeit vor. <sup>7</sup> Eine solche einheitliche Tätigkeit ist danach zu qualifizieren, ob das land- und forstwirtschaftliche oder das gewerbliche Element überwiegt. <sup>8</sup> Bei in Mitunternehmerschaft (> R 15.8 EStR) geführten Betrieben ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG anzuwenden; Tätigkeiten, die dem Grunde und der Höhe nach innerhalb der nachfolgenden Grenzen liegen, gelten dabei als land- und forstwirtschaftlich.

**Strukturwandel**

(2) <sup>1</sup> Durch Strukturwandel einer bisher der Land- und Forstwirtschaft zugerechneten Tätigkeit kann neben der Land- und Forstwirtschaft ein Gewerbebetrieb entstehen. <sup>2</sup> In diesen Fällen beginnt der Gewerbebetrieb zu dem Zeitpunkt, in dem diese Tätigkeit dauerhaft umstrukturiert wird. <sup>3</sup> Hiervon ist z. B. auszugehen, wenn dem bisherigen Charakter der Tätigkeit nicht mehr entsprechende Investitionen vorgenommen, vertragliche Verpflichtungen eingegangen oder Wirtschaftsgüter angeschafft werden und dies jeweils dauerhaft dazu führt, dass die in den folgenden Absätzen genannten Grenzen erheblich überschritten werden. <sup>4</sup> In allen übrigen Fällen liegen nach Ablauf eines Zeitraums von drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. <sup>5</sup> Der Dreijahreszeitraum bezieht sich auf die nachfolgenden Umsatzgrenzen und beginnt beim Wechsel des Betriebsinhabers nicht neu. <sup>6</sup> Die vorstehenden Grundsätze gelten für den Strukturwandel von einer gewerblichen Tätigkeit zu einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit entsprechend.

### **Nebenbetrieb**

(3)<sup>1</sup> Ein Nebenbetrieb muss den Hauptbetrieb fördern und ergänzen und durch den Hauptbetrieb geprägt werden.<sup>2</sup> Der Nebenbetrieb muss in funktionaler Hinsicht vom Hauptbetrieb abhängig sein.<sup>3</sup> Die Verbindung darf nicht nur zufällig oder vorübergehend und nicht ohne Nachteil für diesen lösbar sein.<sup>4</sup> Ein Nebenbetrieb der Land- und Forstwirtschaft liegt daher vor, wenn

1. überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden und die dabei gewonnenen Erzeugnisse überwiegend für den Verkauf bestimmt sind oder
2. ein Land- und Forstwirt Umsätze aus der Übernahme von Rohstoffen (z. B. organische Abfälle) erzielt, diese be- oder verarbeitet und die dabei gewonnenen Erzeugnisse nahezu ausschließlich im Hauptbetrieb verwendet und

die Erzeugnisse im Rahmen einer ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung, die noch dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen ist, hergestellt werden.<sup>5</sup> Die Be- oder Verarbeitung eigener Erzeugnisse im Rahmen einer zweiten Stufe der Be- oder Verarbeitung ist eine gewerbliche Tätigkeit.<sup>6</sup> Die Be- oder Verarbeitung fremder Erzeugnisse ist stets eine gewerbliche Tätigkeit.<sup>7</sup> Unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 können die Erzeugnisse nach den Sätzen 5 und 6 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn sie im Rahmen der Direktvermarktung abgesetzt werden.<sup>8</sup> Ein Nebenbetrieb kann auch vorliegen, wenn er ausschließlich von Land- und Forstwirten gemeinschaftlich betrieben wird und nur in deren Hauptbetrieben erzeugte Rohstoffe im Rahmen einer ersten Stufe be- oder verarbeitet werden, oder nur Erzeugnisse gewonnen werden, die ausschließlich in diesen Betrieben verwendet werden.<sup>9</sup> Nebenbetriebe sind auch Substanzbetriebe (Abbauland - § 43 BewG), z. B. Sandgruben, Kiesgruben und Torfstiche, wenn die gewonnene Substanz überwiegend im eigenen Hauptbetrieb verwendet wird.

### **Unmittelbare Verwertung organischer Abfälle**

(4)<sup>1</sup> Die Entsorgung organischer Abfälle (z. B. Klärschlamm) in einem selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist nur dann der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn sie im Rahmen einer Be- oder Verarbeitung i. S. d. Absatzes 3 geschieht oder die in Absatz 1 Satz 1 genannten Voraussetzungen im Vordergrund stehen.<sup>2</sup> Das Einsammeln, Abfahren und Sortieren organischer Abfälle, das mit der Ausbringung auf Flächen oder der Verfütterung an Tiere des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang steht, ist eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit.<sup>3</sup> Andernfalls gelten Absatz 9 und 10.

### **Eigene und fremde Erzeugnisse**

(5)<sup>1</sup> Als eigene Erzeugnisse gelten alle land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses im eigenen Betrieb gewonnen werden.<sup>2</sup> Hierzu gehören auch Erzeugnisse der ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung und zugekaufte Waren, die als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe im Erzeugungsprozess verwendet werden.<sup>3</sup> Rohstoffe sind Waren, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses weiterkultiviert werden (z. B. Jungtiere, Saatgut oder Jungpflanzen).<sup>4</sup> Hilfsstoffe sind Waren, die als nicht überwiegender Bestandteil in eigene Erzeugnisse eingehen (z. B. Futtermittelzusätze, Siliermittel, Starterkulturen und Lab zur Milchverarbeitung, Trauben, Traubenmost und Verschnittwein zur Weinerzeugung, Verpackungsmaterial, Blumentöpfe für die eigene Produktion oder als handelsübliche Verpackung).<sup>5</sup> Betriebsstoffe sind Waren, die im Erzeugungsprozess verwendet werden (z. B. Düngemittel, Treibstoff, Heizöl).<sup>6</sup> Unerheblich ist, ob die zugekaufte Ware bereits ein

land- und forstwirtschaftliches Urprodukt im engeren Sinne oder ein gewerbliches Produkt darstellt.<sup>7</sup> Als fremde Erzeugnisse gelten alle zur Weiterveräußerung zugekauften Erzeugnisse, Produkte oder Handelswaren, die nicht im land- und forstwirtschaftlichen Erzeugungsprozess des eigenen Betriebs verwendet werden.<sup>8</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um betriebstypische bzw. -untypische Erzeugnisse, Handelsware zur Vervollständigung einer für die Art des Erzeugungsbetriebs üblichen Produktpalette oder andere Waren aller Art handelt.<sup>9</sup> Werden zugekaufte Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe weiterveräußert, gelten diese im Zeitpunkt der Veräußerung als fremde Erzeugnisse.<sup>10</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung gelegentlich (z. B. Verkauf von Diesel im Rahmen der Nachbarschaftshilfe) oder laufend (z. B. Verkauf von Blumenerde) erfolgt.<sup>11</sup> Die hieraus erzielten Umsätze sind bei der Abgrenzung entsprechend zu berücksichtigen.

#### **Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. fremden und gewerblichen Erzeugnissen**

(6)<sup>1</sup> Werden ausschließlich eigene Erzeugnisse (Absatz 5 Satz 1) abgesetzt, stellt dies eine Vermarktung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft dar, selbst wenn sie über ein eigenständiges Handelsgeschäft oder eine Verkaufsstelle (z. B. Großhandelsbetrieb, Einzelhandelsbetrieb, Ladengeschäft, Marktstand oder Verkaufswagen) erfolgt.<sup>2</sup> Unerheblich ist die Anzahl der Verkaufsstellen oder ob die Vermarktung in räumlicher Nähe zum Betrieb erfolgt.<sup>3</sup> Werden durch einen Land- und Forstwirt neben eigenen Erzeugnissen auch fremde (Absatz 5 Satz 7) oder gewerbliche Erzeugnisse (Absatz 3 Satz 5 und 6) abgesetzt, liegen eine land- und forstwirtschaftliche und eine gewerbliche Tätigkeit vor.<sup>4</sup> Diese gewerbliche Tätigkeit kann unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.<sup>5</sup> Dagegen ist der ausschließliche Absatz fremder oder gewerblicher Erzeugnisse von Beginn an stets eine gewerbliche Tätigkeit.<sup>6</sup> Auf die Art und den Umfang der Veräußerung kommt es dabei nicht an.

#### **Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. Dienstleistungen**

(7)<sup>1</sup> Die Dienstleistung eines Land- und Forstwirts im Zusammenhang mit dem Absatz eigener Erzeugnisse, die über den Transport und das Einbringen von Pflanzen hinausgeht (z. B. Grabpflege, Gartengestaltung), stellt grundsätzlich eine einheitlich zu beurteilende Tätigkeit mit Vereinbarungen über mehrere Leistungskomponenten dar (gemischter Vertrag).<sup>2</sup> Dabei ist von einer einheitlich gewerblichen Tätigkeit auszugehen, wenn nach dem jeweiligen Vertragsinhalt der Umsatz aus den Dienstleistungen und den fremden Erzeugnissen überwiegt.<sup>3</sup> Die gewerbliche Tätigkeit kann unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.

#### **Absatz eigen erzeugter Getränke i. V. m. besonderen Leistungen**

(8)<sup>1</sup> Der Ausschank von eigen erzeugten Getränken i. S. d. Absatzes 5, z. B. Wein, ist lediglich eine Form der Vermarktung und somit eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit.<sup>2</sup> Werden daneben durch einen Land- und Forstwirt Speisen und andere Getränke abgegeben, liegt insoweit eine gewerbliche Tätigkeit vor, die unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden kann.

### **Verwendung von Wirtschaftsgütern**

(9)<sup>1</sup> Verwendet ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens, indem er sie Dritten entgeltlich überlässt oder mit ihnen für Dritte Dienstleistungen verrichtet, stellt dies eine gewerbliche Tätigkeit dar.<sup>2</sup> Dies gilt auch, wenn in diesem Zusammenhang fremde Erzeugnisse verwendet werden.<sup>3</sup> Unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 kann die Tätigkeit noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn der Einsatz für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke einen Umfang von 10 % nicht unterschreitet.<sup>4</sup> Dagegen liegt ohne weiteres von Beginn an stets eine gewerbliche Tätigkeit vor, wenn ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter für Dritte verwendet, die er eigens zu diesem Zweck angeschafft hat.

### **Land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen**

(10)<sup>1</sup> Sofern ein Land- und Forstwirt Dienstleistungen ohne Verwendung von eigenen Erzeugnissen oder eigenen Wirtschaftsgütern verrichtet, ist dies eine gewerbliche Tätigkeit.<sup>2</sup> Unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 kann die Tätigkeit noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn ein funktionaler Zusammenhang mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten besteht.

### **Abgrenzungsregelungen**

(11)<sup>1</sup> Gewerbliche Tätigkeiten, die nach den Absätzen 3 bis 8 dem Grunde nach die Voraussetzungen für eine Zurechnung zur Land- und Forstwirtschaft erfüllen, sind nur dann typisierend der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn die Umsätze aus diesen Tätigkeiten dauerhaft (Absatz 2) insgesamt nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51.500 Euro im Wirtschaftsjahr betragen.<sup>2</sup> Diese Grenzen gelten für die Tätigkeiten nach den Absätzen 9 bis 10 entsprechend.<sup>3</sup> Voraussetzung hierfür ist, dass die Umsätze aus den Tätigkeiten i. S. v. Satz 1 und 2 dauerhaft (Absatz 2) insgesamt nicht mehr als 50 Prozent des Gesamtumsatzes betragen.<sup>4</sup> Anderenfalls liegen hinsichtlich dieser Tätigkeiten unter den Voraussetzungen des Strukturwandels Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.<sup>5</sup> Der daneben bestehende Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bleibt hiervon unberührt.<sup>6</sup> Bei der Ermittlung der Umsätze ist von den Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) auszugehen.<sup>7</sup> Soweit es auf den Gesamtumsatz ankommt, ist hierunter die Summe der Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) zu verstehen.

### **Energieerzeugung**

(12)<sup>1</sup> Bei der Erzeugung von Energie, z. B. durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, handelt es sich nicht um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens i. S. d. Absatzes 1 Satz 1.<sup>2</sup> Der Absatz von Strom und Wärme führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.<sup>3</sup> Die Erzeugung von Biogas kann eine Tätigkeit i. S. d. Absatzes 3 sein.

### **Beherbergung von Fremden**

(13)<sup>1</sup> Die Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegenüber denen aus Land- und Forstwirtschaft richtet sich bei der Beherbergung von Fremden nach den Grundsätzen von R 15.7 EStR.<sup>2</sup> Aus Vereinfachungsgründen ist keine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen, wenn weniger als vier Zimmer und weniger als sechs Betten zur Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden und keine Hauptmahlzeit gewährt wird.

### **III. Zuordnung von Grundstücken und Gebäuden**

(1) <sup>1</sup> Werden neben eigenen Erzeugnissen auch fremde oder gewerbliche Erzeugnisse abgesetzt, kann neben einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auch ein selbständiger Gewerbebetrieb entstehen. <sup>2</sup> Dienen dadurch Grundstücke oder Gebäude bzw. Teile davon sowohl einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft als auch einem Gewerbebetrieb, bleibt es bei der Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn der Einsatz der Fläche für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke einen Umfang von 10 % nicht unterschreitet. <sup>3</sup> Die Bewertung der Höhe erfolgt entsprechend der jeweiligen Regelungen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

(2) <sup>1</sup> Dienen Grundstücke oder Gebäude bzw. Teile davon von Beginn an einer originär gewerblichen Tätigkeit und damit einem Gewerbebetrieb, gilt § 99 Absatz 1 Nummer 1 BewG. <sup>2</sup> Die Bewertung der Höhe erfolgt entsprechend der jeweiligen Regelungen des Betriebsvermögens.

(3) Für die Bewertung von Betriebsvermögen im Sinne des § 97 BewG gelten die Absätze 1 und 2 entsprechend.

### **IV. Bildung von Absatzklassen beim Nutzungsteil Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau im Rahmen der Einheitsbewertung**

(1) <sup>1</sup> Nach Abschnitt 6.18 der Richtlinien für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (BewRL) wird den gegendüblichen Markt- und Preisverhältnissen durch die Bildung von Absatzklassen Rechnung getragen. <sup>2</sup> Bei der Bewertung des Nutzungsteils Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau ist grundsätzlich vom „Absatz unmittelbar an den Verbraucher“ (Absatzklasse G 1 der Tabelle G 16 bzw. B 1 der Tabelle G 17) auszugehen. <sup>3</sup> Hiervon abweichende Verhältnisse sind entsprechend der Angaben in der Erklärung zur Feststellung des Einheitswerts nach den Kriterien der Absatzklassen G 2 - G 4 und B 2 - B 4 der jeweiligen Tabelle zu beurteilen.

(2) <sup>1</sup> Werden neben eigenen Erzeugnissen auch fremde oder gewerbliche Erzeugnisse abgesetzt, kann neben einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auch ein selbständiger Gewerbebetrieb entstehen. <sup>2</sup> Erfolgt der Absatz der eigenen Erzeugnisse über einen eigenständigen Gewerbebetrieb, ist bei der Bewertung des Nutzungsteils Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau grundsätzlich vom „Absatz an Wiederverkäufer außerhalb von Großmärkten oder großmarktähnlichen Einrichtungen“ (Absatzklasse G 3 der Tabelle G 16 bzw. B 3 der Tabelle G 17) auszugehen.

(3) Für Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Absatz 1 Nummer 2 BewG gelten Absätze 1 und 2 entsprechend.

## V. Schlussbestimmungen

(1)<sup>1</sup> Die vorstehenden Regelungen gelten für Bewertungsstichtage ab dem 1. Januar 2012.  
<sup>2</sup> Auf Antrag sind die Regelungen in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

(2)<sup>1</sup> Die Weisungen in Abschnitt 1.03 der BewRL, die mit den vorstehenden Regelungen in Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.<sup>2</sup> Gleiches gilt für einzelne Weisungen der obersten Finanzbehörden der Länder.

(3) Die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15. Dezember 1971 (BStBl I Seite 643), vom 30. Oktober 1974 (BStBl I Seite 977) und vom 30. Mai 1997 (BStBl I Seite 600) werden mit Wirkung vom 31. Dezember 2011 aufgehoben.

Der Erlass ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der übrigen Länder.

**Ministerium für Finanzen und Wirtschaft  
Baden-Württemberg**  
3 - S 301.1/1

**Niedersächsisches  
Finanzministerium**  
S 3131 – 4 – 35.1

**Bayerisches Staatsministerium  
der Finanzen**  
34/31 - S 3201 - 0001 - 46 489/11

**Finanzministerium des Landes  
Nordrhein-Westfalen**  
S 3202 – 100 – V A 6

**Senatsverwaltung für Finanzen  
Berlin**  
III D – S 3011 – 1/2011 – 1

**Ministerium der Finanzen  
des Landes Rheinland-Pfalz**  
S 3011 A - 447

**Die Senatorin für Finanzen der  
Freien Hansestadt Bremen**  
S 3011 - 13

**Ministerium der Finanzen  
des Saarlandes**  
S 3201 – 1 # 001

**Finanzbehörde der Freien  
und Hansestadt Hamburg**  
S 3110 - 01/12

**Finanzministerium des Landes  
Schleswig-Holstein**  
VI 35 – S 3111 - 060

**Hessisches Ministerium  
der Finanzen**  
S 3201 – A 001 – II 6a

# **Gleich lautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder Berlin, Brandenburg, Niedersachsen, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen zur Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Betriebsvermögen**

vom 15.12.2011

Im Hinblick auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25. März 2009 (BStBl 2010 II Seite 113) gilt für Zwecke der Bewertung nach dem dritten, vierten und sechsten Abschnitt des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes das Folgende:

## **I. Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheiten**

Für die bewertungsrechtliche Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Betriebsvermögen sind für die Nutzungseinheit bzw. die wirtschaftliche Einheit Betrieb der Land- und Forstwirtschaft die Abgrenzungskriterien nach Tz. II. maßgeblich.

## **II. Abgrenzung der einzelnen Tätigkeiten**

### **Allgemeine Grundsätze**

(1) <sup>1</sup> Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbst-gewonnenen Erzeugnisse. <sup>2</sup> Als Boden i. S. d. Satzes 1 gelten auch Substrate und Wasser. <sup>3</sup> Ob eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden. <sup>4</sup> Liegen teils gewerbliche und teils land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten vor, sind die Tätigkeiten zu trennen, wenn dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist. <sup>5</sup> Dies gilt auch dann, wenn sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen den verschiedenen Tätigkeiten bestehen. <sup>6</sup> Sind die verschiedenen Tätigkeiten jedoch derart miteinander verflochten, dass sie sich unlösbar gegenseitig bedingen, liegt eine einheitliche Tätigkeit vor. <sup>7</sup> Eine solche einheitliche Tätigkeit ist danach zu qualifizieren, ob das land- und forstwirtschaftliche oder das gewerbliche Element überwiegt. <sup>8</sup> Bei in Mitunternehmerschaft (> R 15.8 EStR) geführten Betrieben ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 EstG anzuwenden; Tätigkeiten, die dem Grunde und der Höhe nach innerhalb der nachfolgenden Grenzen liegen, gelten dabei als land- und forstwirtschaftlich.

### **Strukturwandel**

(2) <sup>1</sup> Durch Strukturwandel einer bisher der Land- und Forstwirtschaft zugerechneten Tätigkeit kann neben der Land- und Forstwirtschaft ein Gewerbebetrieb entstehen. <sup>2</sup> In diesen Fällen beginnt der Gewerbebetrieb zu dem Zeitpunkt, in dem diese Tätigkeit dauerhaft umstrukturiert wird. <sup>3</sup> Hiervon ist z. B. auszugehen, wenn dem bisherigen Charakter der Tätigkeit nicht mehr entsprechende Investitionen vorgenommen, vertragliche Verpflichtungen eingegangen oder Wirtschaftsgüter angeschafft werden und dies jeweils dauerhaft dazu führt, dass die in den folgenden Absätzen genannten Grenzen erheblich überschritten werden. <sup>4</sup> In allen übrigen Fällen liegen nach Ablauf eines Zeitraums von drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. <sup>5</sup> Der Dreijahreszeitraum bezieht sich auf die nachfolgenden Umsatzgrenzen und beginnt beim Wechsel des Betriebsinhabers nicht neu. <sup>6</sup> Die vorstehenden Grundsätze gelten für den Strukturwandel von einer gewerblichen Tätigkeit zu einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit entsprechend.

### **Nebenbetrieb**

(3)<sup>1</sup> Ein Nebenbetrieb muss den Hauptbetrieb fördern und ergänzen und durch den Hauptbetrieb geprägt werden.<sup>2</sup> Der Nebenbetrieb muss in funktionaler Hinsicht vom Hauptbetrieb abhängig sein.<sup>3</sup> Die Verbindung darf nicht nur zufällig oder vorübergehend und nicht ohne Nachteil für diesen lösbar sein.<sup>4</sup> Ein Nebenbetrieb der Land- und Forstwirtschaft liegt daher vor, wenn

1. überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden und die dabei gewonnenen Erzeugnisse überwiegend für den Verkauf bestimmt sind oder
2. ein Land- und Forstwirt Umsätze aus der Übernahme von Rohstoffen (z. B. organische Abfälle) erzielt, diese be- oder verarbeitet und die dabei gewonnenen Erzeugnisse nahezu ausschließlich im Hauptbetrieb verwendet und

die Erzeugnisse im Rahmen einer ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung, die noch dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen ist, hergestellt werden.<sup>5</sup> Die Be- oder Verarbeitung eigener Erzeugnisse im Rahmen einer zweiten Stufe der Be- oder Verarbeitung ist eine gewerbliche Tätigkeit.<sup>6</sup> Die Be- oder Verarbeitung fremder Erzeugnisse ist stets eine gewerbliche Tätigkeit.<sup>7</sup> Unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 können die Erzeugnisse nach den Sätzen 5 und 6 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn sie im Rahmen der Direktvermarktung abgesetzt werden.<sup>8</sup> Ein Nebenbetrieb kann auch vorliegen, wenn er ausschließlich von Land- und Forstwirten gemeinschaftlich betrieben wird und nur in deren Hauptbetrieben erzeugte Rohstoffe im Rahmen einer ersten Stufe be- oder verarbeitet werden, oder nur Erzeugnisse gewonnen werden, die ausschließlich in diesen Betrieben verwendet werden.<sup>9</sup> Nebenbetriebe sind auch Substanzbetriebe (Abbauland - § 43 BewG), z. B. Sandgruben, Kiesgruben und Torfstiche, wenn die gewonnene Substanz überwiegend im eigenen Hauptbetrieb verwendet wird.

### **Unmittelbare Verwertung organischer Abfälle**

(4)<sup>1</sup> Die Entsorgung organischer Abfälle (z. B. Klärschlamm) in einem selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist nur dann der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn sie im Rahmen einer Be- oder Verarbeitung i. S. d. Absatzes 3 geschieht oder die in Absatz 1 Satz 1 genannten Voraussetzungen im Vordergrund stehen.<sup>2</sup> Das Einsammeln, Abfahren und Sortieren organischer Abfälle, das mit der Ausbringung auf Flächen oder der Verfütterung an Tiere des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang steht, ist eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit.<sup>3</sup> Andernfalls gelten Absatz 9 und 10.

### **Eigene und fremde Erzeugnisse**

(5)<sup>1</sup> Als eigene Erzeugnisse gelten alle land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses im eigenen Betrieb gewonnen werden.<sup>2</sup> Hierzu gehören auch Erzeugnisse der ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung und zugekaufte Waren, die als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe im Erzeugungsprozess verwendet werden.<sup>3</sup> Rohstoffe sind Waren, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses weiterkultiviert werden (z. B. Jungtiere, Saatgut oder Jungpflanzen).<sup>4</sup> Hilfsstoffe sind Waren, die als nicht überwiegender Bestandteil in eigene Erzeugnisse eingehen (z. B. Futtermittelzusätze, Siliernmittel, Starterkulturen und Lab zur Milchverarbeitung, Trauben, Traubenmost und Verschnittwein zur Weinerzeugung, Verpackungsmaterial, Blumentöpfe für die eigene Produktion oder als handelsübliche Verpackung).<sup>5</sup> Betriebsstoffe sind Waren, die im Erzeugungsprozess verwendet werden (z. B. Düngemittel, Treibstoff, Heizöl).<sup>6</sup> Unerheblich ist, ob die zugekaufte Ware bereits ein

land- und forstwirtschaftliches Urprodukt im engeren Sinne oder ein gewerbliches Produkt darstellt.<sup>7</sup> Als fremde Erzeugnisse gelten alle zur Weiterveräußerung zugekauften Erzeugnisse, Produkte oder Handelswaren, die nicht im land- und forstwirtschaftlichen Erzeugungsprozess des eigenen Betriebs verwendet werden.<sup>8</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um betriebstypische bzw. –untypische Erzeugnisse, Handelsware zur Vervollständigung einer für die Art des Erzeugungsbetriebs üblichen Produktpalette oder andere Waren aller Art handelt.<sup>9</sup> Werden zugekaufte Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe weiterveräußert, gelten diese im Zeitpunkt der Veräußerung als fremde Erzeugnisse.<sup>10</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung gelegentlich (z. B. Verkauf von Diesel im Rahmen der Nachbarschaftshilfe) oder laufend (z. B. Verkauf von Blumenerde) erfolgt.<sup>11</sup> Die hieraus erzielten Umsätze sind bei der Abgrenzung entsprechend zu berücksichtigen.

#### **Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. fremden und gewerblichen Erzeugnissen**

(6)<sup>1</sup> Werden ausschließlich eigene Erzeugnisse (Absatz 5 Satz 1) abgesetzt, stellt dies eine Vermarktung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft dar, selbst wenn sie über ein eigenständiges Handelsgeschäft oder eine Verkaufsstelle (z. B. Großhandelsbetrieb, Einzelhandelsbetrieb, Ladengeschäft, Marktstand oder Verkaufswagen) erfolgt.<sup>2</sup> Unerheblich ist die Anzahl der Verkaufsstellen oder ob die Vermarktung in räumlicher Nähe zum Betrieb erfolgt.<sup>3</sup> Werden durch einen Land- und Forstwirt neben eigenen Erzeugnissen auch fremde (Absatz 5 Satz 7) oder gewerbliche Erzeugnisse (Absatz 3 Satz 5 und 6) abgesetzt, liegen eine land- und forstwirtschaftliche und eine gewerbliche Tätigkeit vor.<sup>4</sup> Diese gewerbliche Tätigkeit kann unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.<sup>5</sup> Dagegen ist der ausschließliche Absatz fremder oder gewerblicher Erzeugnisse von Beginn an stets eine gewerbliche Tätigkeit.<sup>6</sup> Auf die Art und den Umfang der Veräußerung kommt es dabei nicht an.

#### **Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. Dienstleistungen**

(7)<sup>1</sup> Die Dienstleistung eines Land- und Forstwirts im Zusammenhang mit dem Absatz eigener Erzeugnisse, die über den Transport und das Einbringen von Pflanzen hinausgeht (z. B. Grabpflege, Gartengestaltung), stellt grundsätzlich eine einheitlich zu beurteilende Tätigkeit mit Vereinbarungen über mehrere Leistungskomponenten dar (gemischter Vertrag).<sup>2</sup> Dabei ist von einer einheitlich gewerblichen Tätigkeit auszugehen, wenn nach dem jeweiligen Vertragsinhalt der Umsatz aus den Dienstleistungen und den fremden Erzeugnissen überwiegt.<sup>3</sup> Die gewerbliche Tätigkeit kann unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.

#### **Absatz eigen erzeugter Getränke i. V. m. besonderen Leistungen**

(8)<sup>1</sup> Der Ausschank von eigen erzeugten Getränken i. S. d. Absatzes 5, z. B. Wein, ist lediglich eine Form der Vermarktung und somit eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit.<sup>2</sup> Werden daneben durch einen Land- und Forstwirt Speisen und andere Getränke abgegeben, liegt insoweit eine gewerbliche Tätigkeit vor, die unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden kann.

### **Verwendung von Wirtschaftsgütern**

(9)<sup>1</sup> Verwendet ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens, indem er sie Dritten entgeltlich überlässt oder mit ihnen für Dritte Dienstleistungen verrichtet, stellt dies eine gewerbliche Tätigkeit dar.<sup>2</sup> Dies gilt auch, wenn in diesem Zusammenhang fremde Erzeugnisse verwendet werden.<sup>3</sup> Unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 kann die Tätigkeit noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn der Einsatz für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke einen Umfang von 10 % nicht unterschreitet.<sup>4</sup> Dagegen liegt ohne weiteres von Beginn an stets eine gewerbliche Tätigkeit vor, wenn ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter für Dritte verwendet, die er eigens zu diesem Zweck angeschafft hat.

### **Land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen**

(10)<sup>1</sup> Sofern ein Land- und Forstwirt Dienstleistungen ohne Verwendung von eigenen Erzeugnissen oder eigenen Wirtschaftsgütern verrichtet, ist dies eine gewerbliche Tätigkeit.<sup>2</sup> Unter den Voraussetzungen des Absatzes 11 kann die Tätigkeit noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn ein funktionaler Zusammenhang mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten besteht.

### **Abgrenzungsregelungen**

(11)<sup>1</sup> Gewerbliche Tätigkeiten, die nach den Absätzen 3 bis 8 dem Grunde nach die Voraussetzungen für eine Zurechnung zur Land- und Forstwirtschaft erfüllen, sind nur dann typisierend der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn die Umsätze aus diesen Tätigkeiten dauerhaft (Absatz 2) insgesamt nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51.500 Euro im Wirtschaftsjahr betragen.<sup>2</sup> Diese Grenzen gelten für die Tätigkeiten nach den Absätzen 9 bis 10 entsprechend.<sup>3</sup> Voraussetzung hierfür ist, dass die Umsätze aus den Tätigkeiten i. S. v. Satz 1 und 2 dauerhaft (Absatz 2) insgesamt nicht mehr als 50 Prozent des Gesamtumsatzes betragen.<sup>4</sup> Anderenfalls liegen hinsichtlich dieser Tätigkeiten unter den Voraussetzungen des Strukturwandels Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.<sup>5</sup> Der daneben bestehende Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bleibt hiervon unberührt.<sup>6</sup> Bei der Ermittlung der Umsätze ist von den Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) auszugehen.<sup>7</sup> Soweit es auf den Gesamtumsatz ankommt, ist hierunter die Summe der Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) zu verstehen.

### **Energieerzeugung**

(12)<sup>1</sup> Bei der Erzeugung von Energie, z. B. durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, handelt es sich nicht um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens i. S. d. Absatzes 1 Satz 1.<sup>2</sup> Der Absatz von Strom und Wärme führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.<sup>3</sup> Die Erzeugung von Biogas kann eine Tätigkeit i. S. d. Absatzes 3 sein.

### **Beherbergung von Fremden**

(13)<sup>1</sup> Die Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegenüber denen aus Land- und Forstwirtschaft richtet sich bei der Beherbergung von Fremden nach den Grundsätzen von R 15.7 EstR.<sup>2</sup> Aus Vereinfachungsgründen ist keine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen, wenn weniger als vier Zimmer und weniger als sechs Betten zur Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden und keine Hauptmahlzeit gewährt wird.

### **III. Zuordnung von Grundstücken und Gebäuden**

(1) <sup>1</sup> Werden neben eigenen Erzeugnissen auch fremde oder gewerbliche Erzeugnisse abgesetzt, kann neben einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auch ein selbständiger Gewerbebetrieb entstehen. <sup>2</sup> Dienen dadurch Grundstücke oder Gebäude bzw. Teile davon sowohl einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft als auch einem Gewerbebetrieb, bleibt es bei der Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn der Einsatz der Fläche für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke einen Umfang von 10 % nicht unterschreitet. <sup>3</sup> Die Bewertung der Höhe erfolgt entsprechend der jeweiligen Regelungen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

(2) <sup>1</sup> Dienen Grundstücke oder Gebäude bzw. Teile davon von Beginn an einer originär gewerblichen Tätigkeit und damit einem Gewerbebetrieb, gilt § 99 Absatz 1 Nummer 1 BewG. <sup>2</sup> Die Bewertung der Höhe erfolgt entsprechend der jeweiligen Regelungen des Betriebsvermögens.

(3) Für die Bewertung von Betriebsvermögen im Sinne des § 97 BewG gelten die Absätze 1 und 2 entsprechend.

### **IV. Schlussbestimmungen**

(1) <sup>1</sup> Die vorstehenden Regelungen gelten für Bewertungsstichtage ab dem 1. Januar 2012. <sup>2</sup> Auf Antrag sind die Regelungen in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

(2) <sup>1</sup> Die Weisungen in Abschnitt 1.03 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen vom 11. Dezember 1990 (BStBl I Seite 834), die mit den vorstehenden Regelungen in Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden. <sup>2</sup> Gleiches gilt für einzelne Weisungen der obersten Finanzbehörden der Länder.

(3) Die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 30. Mai 1997 (BStBl I Seite 600) werden mit Wirkung vom 31. Dezember 2011 aufgehoben.

Der Erlass ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der übrigen Länder.

**Senatsverwaltung für Finanzen  
Berlin**  
III D – S 3011 – 1/2011 – 2

**Sächsisches Staatsministerium  
der Finanzen**  
35 – S 3111 - 4/44 - 53168

**Ministerium der Finanzen  
des Landes Brandenburg**  
36 – S 3201 – 2011 # 001

**Ministerium der Finanzen  
Sachsen-Anhalt**  
46 – S 3110 - 8

**Niedersächsisches Finanzministerium**  
S 3131 – 4 – 35.1

**Thüringer Finanzministerium**  
S 3011 A – 01 – 202 S

**Finanzministerium  
Mecklenburg-Vorpommern**  
S 3201 – 50 – 2011/001

