

§ 13a

Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) ¹Der Gewinn ist für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach den Absätzen 3 bis 6 zu ermitteln, wenn

1. der Steuerpflichtige nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und
2. die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe a des Bewertungsgesetzes) ohne Sonderkulturen (§ 52 des Bewertungsgesetzes) nicht 20 Hektar überschreitet und
3. die Tierbestände insgesamt 50 Vieheinheiten (Anlage 1 zum Bewertungsgesetz) nicht übersteigen und
4. der Wert der selbst bewirtschafteten Sondernutzungen nach Absatz 5 nicht mehr als 2000 Deutsche Mark je Sondernutzung beträgt.

²Der Gewinn ist letztmalig für das Wirtschaftsjahr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, das nach Bekanntgabe der Mitteilung endet, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn der Buchführungspflicht (§ 141 Absatz 2 der Abgabenordnung) oder den Wegfall einer anderen Voraussetzung des Satzes 1 hingewiesen hat.

(2) ¹Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist für einen Betrieb im Sinne des Absatzes 1 der Gewinn für vier aufeinander folgende Wirtschaftsjahre nicht nach den Absätzen 3 bis 6 zu ermitteln. ²Wird der Gewinn eines dieser Wirtschaftsjahre durch den Steuerpflichtigen nicht durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt, ist der Gewinn für den gesamten Zeitraum von vier Wirtschaftsjahren nach den Absätzen 3 bis 6 zu ermitteln. ³Der Antrag ist bis zur Abgabe der Steuererklärung, jedoch spätestens zwölf Monate nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres, auf das er sich bezieht, schriftlich zu stellen. ⁴Er kann innerhalb dieser Frist zurückgenommen werden.

(3) ¹Durchschnittssatzgewinn ist die Summe aus

1. dem Grundbetrag (Absatz 4),
2. den Zuschlägen für Sondernutzungen (Absatz 5),
3. den nach Absatz 6 gesondert zu ermittelnden Gewinnen,
4. den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen,
5. den vereinnahmten Kapitalerträgen, die sich aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen im Sinne des Absatzes 6 Satz 1 Nummer 2 ergeben.

²Abzusetzen sind verausgabte Pachtzinsen und diejenigen Schuldzinsen und dauernden Lasten, die Betriebsausgaben sind. ³Die abzusetzenden Beträge dürfen insgesamt nicht zu einem Verlust führen.

(4) ¹Die Höhe des Grundbetrags richtet sich bei der landwirtschaftlichen Nutzung ohne Sonderkulturen nach dem Hektarwert (§ 40 Absatz 1 Satz 3 des Bewertungsgesetzes) der selbst bewirtschafteten Fläche. ²Jede Hektar der landwirtschaftlichen Nutzung sind anzusetzen

- | | |
|--|-----------|
| 1. bei einem Hektarwert bis 300 Deutsche Mark | 205 Euro, |
| 2. bei einem Hektarwert über 300 Deutsche Mark bis 500 Deutsche Mark | 307 Euro, |
| 3. bei einem Hektarwert über 500 Deutsche Mark bis 1 000 Deutsche Mark | 358 Euro, |
| 4. bei einem Hektarwert über 1 000 Deutsche Mark bis 1 500 Deutsche Mark | 410 Euro, |
| 5. bei einem Hektarwert über 1 500 Deutsche Mark bis 2 000 Deutsche Mark | 461 Euro, |
| 6. bei einem Hektarwert über 2 000 Deutsche Mark | 512 Euro. |

(5) ¹Als Sondernutzungen gelten die in § 34 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe b bis e des Bewertungsgesetzes genannten Nutzungen, die in § 34 Absatz 2 Nummer 2 des Bewertungsgesetzes genannten Wirtschaftsgüter, die Nebenbetriebe (§ 34 Absatz 2 Nummer 3 Bewertungsgesetz) und die Sonderkulturen (§ 52 Bewertungsgesetz). ²Die Werte der Sondernutzungen sind aus den jeweils zuletzt festgestellten Einheitswerten oder den nach § 125 des Bewertungsgesetzes ermittelten Ersatzwirtschaftswerten abzuleiten. ³Bei Sondernutzungen, deren Werte jeweils 500 Deutsche Mark übersteigen, ist für jede Sondernutzung ein Zuschlag von 512 Euro zu machen. ⁴Satz 3 ist bei der forstwirtschaftlichen Nutzung nicht anzuwenden.

(6) ¹In den Durchschnittsatzgewinn sind über die nach den Absätzen 4 und 5 zu ermittelnden Beträge hinaus auch Gewinne, soweit sie insgesamt 1 534 Euro übersteigen, einzubeziehen aus

1. der forstwirtschaftlichen Nutzung,
2. der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden sowie der im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens,
3. Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten, sofern diese dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet und nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden,
4. der Auflösung von Rücklagen nach § 6c und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung.

²Bei der Ermittlung der Gewinne nach Satz 1 Nummer 1 und 2 ist § 4 Absatz 3 entsprechend anzuwenden. ³Der Gewinn aus den in Nummer 3 genannten Tätigkeiten beträgt 35 Prozent der Einnahmen.

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 13a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 13a	1	1. Bedeutung des § 13a	4
II. Rechtsentwicklung des § 13a		2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	5
1. Rechtsgrundlagen	2	IV. Geltungsbereich des § 13a	9
2. Reformüberlegungen zu § 13a	3	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	10
III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		VI. Verfahrensvorschriften	11

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Persönliche und betriebliche Voraussetzungen
sowie Aufgabe der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1	14	b) Keine Überschreitung der Flächengrenze von 20 ha der selbstbewirtschafteten Fläche (Nr. 2)	18
II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1		c) Keine Überschreitung der Tierbestandsgrenze (Nr. 3)	19
1. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen als Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1		d) Keine Überschreitung der Wertgrenze für Sondernutzungen (Nr. 4)	20
a) Durchschnittssatzgewinnermittlung als zwingende Rechtsfolge für nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte	15	e) Wegfall und Eintritt der sachlichen Voraussetzungen im Betrieb	21
b) Durchschnittssatzgewinnermittlung für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Einzelbetrieb und Mitunternehmerschaft)	16	III. Mitteilungspflicht des Finanzamts und letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Satz 2)	
2. Materiellrechtliche Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Satz 1 Nr. 1 bis 4)		1. Mitteilungspflicht der Finanzbehörde bei Eintritt in die Buchführungspflicht oder Wegfall der Voraussetzungen des Satzes 1	25
a) Keine Buchführungspflicht (Nr. 1)	17	2. Letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	26

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Antrag auf anderweitige Gewinnermittlung**

	Anm.		Anm.
<p>I. Antragsgebundene Abwahl der Durchschnittssatzgewinnermittlung (Abs. 2 Satz 1) 30</p> <p>II. Zwangsrückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung bei wahlrechtswidrigem Verhalten (Abs. 2 Satz 2) 31</p>		<p>III. Antragsform, Frist und Rücknahme des Antrags (Abs. 2 Sätze 3 und 4)</p> <p>1. Form des Antrags und Frist (Abs. 2 Satz 3) 32</p> <p>2. Antragsrücknahme (Abs. 2 Satz 4) 33</p>	

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen**

	Anm.		Anm.
<p>I. Zusammensetzung und Erfassung des Durchschnittssatzgewinns 38</p> <p>II. Ansatz tatsächlich erzielter Einnahmen</p> <p>1. Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 4) 39</p> <p>2. Vereinnahmte Kapitalerträge aus Grundstücksveräußerungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 5) 40</p>		<p>III. Abzug verausgabter Pachtzinsen sowie betrieblich veranlasster Schuldzinsen und dauernder Lasten (Abs. 3 Satz 2) 41</p> <p>IV. Verlustausschlussklausel (Abs. 3 Satz 3) 42</p>	

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Höhe des Grundbetrags**

	Anm.		Anm.
<p>I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Grundbetrags 46</p> <p>II. Ermittlung des Grundbetrags (Abs. 4 Sätze 1 und 2)</p>		<p>1. Grundbetrag für die landwirtschaftliche Nutzung ohne Sonderkulturen (Abs. 4 Satz 1) 47</p> <p>2. Ermittlung des Hektarwerts der landwirtschaftlichen Nutzung (Abs. 4 Satz 2) 48</p>	

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Einbeziehung und Bewertung von Sondernutzungen**

	Anm.		Anm.
I. Begriff und Bewertung der Sondernutzungen		2. Ableitung der Werte aus den Einheits- oder Ersatzwirtschaftswerten (Abs. 5 Satz 2)	
1. Sondernutzungen als bewertungsrechtlich bestimmte Nutzungen (Abs. 5 Satz 1) . . .	52		53
		II. Ansatz und Rechtsfolgen des Zuschlags für Sondernutzungen (Abs. 5 Sätze 3 und 4)	54

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Einbeziehung von Gewinnen aus Sondernutzungen und anderen Betriebsvorgängen**

	Anm.		Anm.
I. Gesondert zu ermittelnde Gewinne (Abs. 6 Satz 1)		Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens	65
1. Anwendungsbereich und Bedeutung der Hinzurechnung bestimmter Erträge . . .	60	c) Gewinne aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft	66
2. Freibetrag von 1534 € für Sondergewinne	61	d) Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen nach § 6c und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung	67
3. Die einzelnen gesondert zu ermittelnden Gewinne (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1–4)			
a) Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)	62		
b) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken und des übrigen Anlagevermögens			
aa) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden	63		
bb) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Gebäuden	64		
cc) Gewinne aus der im Zusammenhang mit einer			
		II. Einnahmenüberschussrechnung für die forstwirtschaftliche Nutzung sowie bestimmte Veräußerungs- und Entnahmegewinne (Abs. 6 Satz 2)	71
		III. Pauschale Betriebsausgaben bei Gewinnen aus Dienstleistungen (Abs. 6 Satz 3)	72

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 13a

Schrifttum bis 1973 (Auswahl zu VOL und GDL): THEIS, Vermögensvergleich und Durchschnittsbesteuerung bei nichtbuchführenden Landwirten, FR 1947, 96; KAPP, Vermögensvergleich und Durchschnittsbesteuerung bei nichtbuchführenden Landwirten, FR 1948, 34; THEIS, Einkommensteuer der Landwirte, Köln 1949; BUSCHHOFF, Die Besteuerung nach Durchschnittssätzen gem. § 29, in FELIX (Hrsg.), Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Festschrift für Armin Spitaler, Stuttgart 1958, 194; SCHULZE/BUSCHHOFF, Grundsatzfragen zur VOL-Besteuerung, Stbg 1961, 251; HELD, Betriebsprüfung bei Schätzungslandwirten, StBp. 1961, 119 und 174; SPANNER, Verfassungsrechtliche Grundsatzprobleme im VOL-Urteil v. 5.11.1964, DStR 1965, 91; SPANNER, Zur Ungültigkeit der VOL, BB 1964, 409.

Schrifttum 1974–1998 (§ 13a aF): KUTSCHER, Gewinnermittlung aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen, DStZ 1976, 7; PAPE, Einzelfragen zur Anwendung des § 13a, Inf. 1976, 121; RÜGER, Steuerliche Vergünstigungen für die Landwirtschaft als Mittel der Agrarpolitik, Diss., Bochum 1976; BARTH, Gerechte Besteuerung der Landwirte, insbesondere im Vergleich zu den Arbeitnehmern, freien Berufen, Gewerbetreibenden, BB 1979, 1546; MATTHÖFER, Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 1979, 443; FREUND, Das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1980, 529; KREUL, Steuerliche Gewinnermittlung und Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft, Diss., München 1980; KUTSCHER, Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 1980, 299; KUTSCHER, Neue Vorschriften zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DStR 1980, 547; KUTSCHER, Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1980, 449; WÄTZIG, Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DB 1980, 1711; SCHINDLER, Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft ab 1980, BB 1980, 1420; SCHOLTZ, Neue gesetzliche Bestimmungen und Verwaltungsanweisungen zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1981, 1; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StBj. 1980/81, 452; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, Inf. 1981, 365; BIEDERMANN, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der § 13a-Landwirte, DStR 1983, 695; KASTEN, Untersuchungsergebnisse zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a, Inf. 1984, 465; FREUDENBERG, Betriebsteilungen in der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1989, 177; KÄMPF, Die Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft und der Landwirtschaft in den anderen Staaten der Europäischen Gemeinschaft, Diss., Bayreuth 1990; KANZLER, Grundzüge der Einkommensbesteuerung von Land- und Forstwirten, SteuStud. 1993, 318, 324; KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, Stuttgart, 3. Aufl. 1995.

Schrifttum ab 1998: KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; JACHMANN, Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft und ihre Zukunft, Agrarrecht 1999, 1; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; KANZLER, StEntG 1999/2000/2002 – Änderungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, FR 1999, 423; KANZLER, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – oder: einfach und zielgenau in die Verfassungswidrigkeit? DStZ 1999, 682; ENGEL, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft – Änderungen durch das StEntG 1999/2000/2002, NWB Fach 3d, 613; STEPHANY, Die Änderung des § 13a auf der Grundlage des StEntG 1999/2000/2002, HLBS-Report 1999, 9; HILLER, Durchschnittssatzgewinn in der Landwirtschaft nach dem neuen § 13a – Über neue Besteuerungslücken und Schlupflöcher, Inf. 1999, 449 und 487; HILLER, Merkwürdige Erkenntnisse beim Umgang mit dem neuen § 13a, Inf. 2002, 321; VON SCHÖNBERG, Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen als Bestandteil der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, HFR 2003, 562; GEKLE, § 13a – Erwartungen und Wirklichkeit, HLBS-Report 2004, 81; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, Stuttgart u.a., 10. Aufl. 2010; WITTWER, Aktuelle Rechtsprechung zur Ertragsbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft, 62. HLBS Steuerfachtagung 2012, 7.

I. Grundinformation zu § 13a

1

Die Vorschrift regelt seit 1974 die Ermittlung des Gewinns für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach Durchschnittssätzen und ist daher im Abschn. 8 („Die einzelnen Einkunftsarten“) falsch platziert (glA TIPKE, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, 81). Sie gehörte ebenso wie die andere pauschalierte Gewinnermittlung nach § 5a (sog. Tonnagesteuer) in den Abschn. 3 („Gewinn“). Der Gewinn aus LuF ist zwingend nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sind. Der Stpfl. hat allerdings ein Wahlrecht auf anderweitige Gewinnermittlung, das ihn für vier Jahre bindet (Abs. 2).

Der Durchschnittssatzgewinn besteht aus dem Grundbetrag und bestimmten Hinzurechnungen sowie Absetzungen (Abs. 3). Der Grundbetrag richtet sich nach Hektarwerten für die landwirtschaftliche Nutzung, Sondernutzungen (zB Wein- und Gartenbau) führen ebenso zu Zuschlägen (Abs. 4 und 5) wie Sondergewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung, Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden, Dienstleistungen und Auflösung stfreier Rücklagen (Abs. 6). Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen sind hinzuzurechnen und verausgabte Pacht- und Schuldzinsen ebenso wie dauernde Lasten abzusetzen.

II. Rechtsentwicklung des § 13a

1. Rechtsgrundlagen

2

Die Vorschrift wurde durch Art. 4 VStRG v. 17.4.1974 (BGBl. I 1974, 949; BStBl. I 1974, 233) in das EStG eingefügt und mehrfach geändert. Bis dahin waren für die Gewinnermittlung der LuF nach Durchschnittssätzen die VOL und ab Wj. 1965/66 das GDL anzuwenden.

VOL: Die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus LuF v. 31.12.1936 (RGBl. 1937, 1; RStBl. 1937, 38) idF v. 21.6.1949 (WiGBl. 1949, 95) galt seit dem 31.6.1948 bis einschließlich Wj. 1964/65 (§ 12 VOL).

BFH v. 5.11.1964 – IV 11/64 S, BStBl. III 1964, 602, erklärte die seit dem 21.6.1948 für die Gewinnermittlung der Landwirte nach Durchschnittssätzen maßgebende VOL v. 2.6.1949 (WiGBl. 1949, 95) für ungültig, weil sie gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) verstieß und mit § 29 nicht vereinbar war (s. auch BFH v. 7.4.1965 – IV 122/63, StRK ESt. VOL § 1 R. 14; BFH v. 23.3.1972 – IV R 60/68, BStBl. II 1972, 754). Mit Beginn des Wj. 1965/66 wurde die VOL gem. § 18 Abs. 2 GDL auch formell aufgehoben.

GDL: Das Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus LuF nach Durchschnittssätzen GDL v. 15.9.1965 (BGBl. I 1965, 1350; BStBl. I 1965, 552), aufgehoben durch VStRG v. 17.4.1974 (BGBl. I 1974, 949; BStBl. I 1974, 233, 249), galt vom Beginn des Wj. 1965/66 bis zum Ende des Wj. 1973/74.

In der ursprünglichen Fassung v. 15.9.1965 (BGBl. I 1965, 1350; BStBl. I 1965, 552) sah das GDL als Übergangsregelung eine von den Einheitswerten des Betriebs unabhängige Durchschnittssatzbewertung vor (gem. § 12 für die Wj. 1965/66 bis 1967/68), die schließlich für die gesamte Geltungsdauer des GDL galt, weil der Übergang zu den Einheitswerten der Hauptfeststellung 1964 in der vorgesehenen Zeit nicht möglich war.

VStRG v. 17.4.1974 (BGBl. I 1974, 949; BStBl. I 1974, 233, 249): Einfügung des § 13a in das EStG. Die Vorschrift ersetzte ab Wj. 1974/75 das GDL v. 15.9.1965, dem sie inhaltlich im Wesentlichen entspricht.

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei Betrieben der LuF sollte im Rahmen des 3. StReformG 1973 (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, § 45 RegE eines EStG 1975, BTDrucks. 7/1470) durch Eingliederung in das EStG auf eine einheitliche gesetzliche Grundlage gestellt werden. Die Regelung wurde jedoch zunächst als § 13a vorgezogen, um die Umstellung auf die neuen Einheitswerte möglichst zeitnah und lückenlos zu vollziehen (BTDrucks. 7/1389).

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Anpassung von Verweisungen in Abs. 1, 3 und 4 an die AO 1977.

Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400): Für nach dem 30.6.1980 beginnende Wj. galt die grundlegende Neufassung des § 13a mit zahlreichen Änderungen (dazu im Einzelnen etwa KUTSCHER, DStZ 1980, 299; KUTSCHER, DStR 1980, 547; KUTSCHER, FR 1980, 449; KUTSCHER, BB 1980, 1675; KUTSCHER, Inf. 1981, 73).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Neuregelung des § 13a zur „Vereinfachung“ und „zielgenaueren Ausgestaltung“ der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (BTDrucks. 14/23, 247) durch folgende Maßnahmen (BTDrucks. 14/265, 177):

- Beschränkung des Geltungsbereichs der Durchschnittssatzgewinnermittlung auf Kleinbetriebe, die im Wesentlichen im Nebenerwerb geführt werden (Abs. 1 Nr. 2),
- Wegfall der besonderen Berücksichtigung der Arbeitsleistung des Betriebsleiters und seiner Familienangehörigen,
- Begrenzung des Schuldzinsenabzugs (Abs. 3 Satz 3),
- Wegfall der Ermittlung des Nutzungswerts für Wohnungen,
- Wegfall der unmittelbaren Anbindung der Gewinnermittlung an die Einheitsbewertung (Abs. 4),
- weitgehendes Ausklammern der Sondernutzungen (Abs. 5) und der besonderen Betriebsvorgänge (Abs. 6) aus der Ermittlung des Grundbetrags nach Abs. 4.

Die Vorschrift galt erstmals für das Wj., das nach dem 30.12.1999 endete (§ 52 Abs. 31 Satz 2), also für das Wj. 1999/2000 vom 1.7.1999 bis zum 30.6.2000 (zu den Wj. für andere Nutzungen der LuF s. § 4a Anm. 32 ff.). Soweit Gartenbau- oder Forstbetriebe das Kj. als Wj. gewählt haben und ihren Gewinn nach § 13a ermitteln, galt die Neuregelung erstmals für das Kj. 1999.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Auf Vorschlag des Bundesrats wurde „klargestellt“, dass eine wirksame Ausübung des Wahlrechts auf anderweitige Gewinnermittlung von der tatsächlichen Durchführung dieser Gewinnermittlungsart während des Bindungszeitraums abhängt (BTDrucks. 14/1655, 6).

Damit wurde der Kritik aus dem Schrifttum Rechnung getragen (vgl. HILLER, Inf. 1999, 449 [452], und KANZLER, DStZ 1999, 682 [687]). Die nF ist erstmals für das Wj. anzuwenden, das nach dem 30.12.2000 endete (§ 52 Abs. 31). Damit wurde deutlich, dass es sich bei der Änderung des Abs. 2 offenbar doch nicht um eine „Klarstellung“ handelt, denn § 13a nF fand im Übrigen ein Jahr früher Anwendung.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): DM-Beträge, die unmittelbar Bestandteil der Durchschnittssatzgewinnermittlung sind, werden

nach dem amtlichen Umrechnungskurs umgerechnet und auf volle Euro nach oben geglättet. Nicht umgerechnet werden die DM-Beträge, die – wie die Hektarwerte in Abs. 4 Satz 2 – aus Einheitswertbescheiden zu übernehmen oder abzuleiten sind (BTDrucks. 14/3554, 48; zur Beibehaltung der DM-Beträge bei der Einheitsbewertung s. BTDrucks. 14/3554, 55 und § 205 Abs. 2 BewG).

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Nach der neu eingefügten Nr. 5 in Abs. 3 Satz 1 werden auch Kapitalerträge in den Durchschnittssatzgewinn einbezogen, „die sich aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen iSd. Absatzes 6 Satz 1 Nr. 2 ergeben“. Die Neufassung ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2001 beginnen (Korrektur eines gesetzgeberischen Versehens durch § 52 Abs. 31 idF des 5. StBAGÄndG v. 23.7.2002, BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714).

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Ersetzung der Bezeichnung „vom Hundert“ durch „Prozent“ in Abs. 6 Satz 3.

2. Reformüberlegungen zu § 13a

3

Die Reformkommissionen haben sich, bisher allerdings ohne Erfolg, ausnahmslos für die ersatzlose Aufhebung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen mit steuervereinfachenden Folgeänderungen ausgesprochen:

- Gutachten zur Reform der direkten Steuern des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF von 1967, BMF-Schriftenreihe Heft 9 (1967), 22;
- Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), 91 – Tz. 122;
- Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, BMF-Schriftenreihe Heft 24 (1978), 62 ff.;
- Bericht der Arbeitsgruppe Steuerrechtsvereinfachung, 12/93, 35;
- die sog. Bareis-Kommission (Thesen der Einkommensteuer-Kommentierung zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt, Schriftenreihe des BMF Heft 55 [1995], 32 = BB 1994, Beil. 24, 4);

Ebenso: Bündnis 90/Die Grünen (BTDrucks. 13/7895, 35). Die Reformvorschläge der Jahre 2001–2005 von KIRCHHOF (Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001), ELICKER (Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004) und MITSCHKE (Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Köln 2002) befassen sich ebenso wenig wie das Bundessteuergesetzbuch KIRCHHOFS von 2011 nicht eigens mit der Einkommensbesteuerung der Landwirte; daraus lässt sich aber keine Forderung nach Abschaffung ableiten.

In der Steuerrechtswissenschaft wird ebenfalls die Aufhebung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gefordert und als Ersatz dafür zumindest die EÜR für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe bzw. für nicht buchführungspflichtige Landwirte vorgeschlagen.

TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2003, Bd. II, 683; KÄMPF, Die Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft und der Landwirtschaft in den anderen Staaten der Europäischen Gemeinschaft, 1990, 245; KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1995, 265. Auch die Reformvorschläge von GADDUM und LANG sehen für nichtbuchführende Landwirte nur die EÜR vor: GADDUM, Steuerreform: einfach und gerecht, 1986, 38; LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuerrechts, Köln, 1985, 52 ff., 92; aA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. A 44: keine grundsätzlichen verfassungsrechtl. Bedenken.

Der Gesetzgeber hat ungeachtet entsprechender Beanstandungen des Bundesrechnungshofs und Absichtserklärungen der BReg. eine durchgreifende und ernsthafte Reform der Durchschnittssatzgewinnermittlung vermieden (s. Stellungnahme des BMF zu den Bemerkungen des Bundesrechnungshofs 1995 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BTDrucks. 13/2600, 106 [115]).

Die auf der Grundlage der „Petersberger Steuervorschläge“ (BMF, 1997, 15) zielgenauer ausgestaltete und vereinfachte Vorschrift des § 13a nF enthält zwar einige Vereinfachungen und eine Einschränkung des Anwendungsbereichs auf Klein- und Nebenwerbsbetriebe; die Gewinnermittlungsvorschrift bleibt jedoch kompliziert und weit entfernt davon, eine Vereinfachungsregelung zu sein, wie es dem Willen des Gesetzgebers entspricht (BTDrucks. 8/3239, 9; krit. KANZLER, DSStZ 1996, 676 [682]; KANZLER, DSStZ 1999, 682; HILLER, Inf. 1999, 449 und 487).

Nachdem im Sommer 1998 mit der sog. Tonnagebesteuerung noch ein weiterer Tatbestand zur pauschalen Gewinnermittlung in das EStG aufgenommen wurde (§ 5a idF des Seeschiffahrtsanpassungsgesetzes v. 9.9.1998, BGBl. I 1998, 2860; BStBl. I 1998, 1158), ist die landwirtschaftliche Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen eher noch in ihrem Bestand gefestigt worden.

Der Bundesrechnungshof hat sich wiederholt, zuletzt 2011, mit der Durchschnittssatzgewinnermittlung befasst, die Mängel dieser Gewinnermittlungsart aufgezeigt und dezidiert deren Abschaffung gefordert (s. nur Ber. nach § 99 BHO zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften [§ 13a Einkommensteuergesetz] v. 17.1.2012, BTDrucks. 17/8428).

Das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder haben die Prüfungsfeststellungen des Bundesrechnungshofs best. und stimmen „aus steuerfachlicher Sicht mit dem Bundesrechnungshof darin überein, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in ihrer jetzigen Form abzuschaffen“; das BMF äußert sogar verfassungsrechtl. Bedenken wegen der gleichheitswidrigen Lastenverteilung und schlägt vor, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen durch eine modifizierte EÜR zu ersetzen, bei der pauschalierte BA von den tatsächlichen BE abzuziehen wären (BTDrucks. 18/8428, 12). Allerdings haben sich das BMELV und die Agrarminister der Länder auf der Agrarministerkonferenz am 27.4.2012 für eine Beibehaltung der Durchschnittssatzgewinnermittlung ausgesprochen und folgenden Beschl. gefasst: „Die Ministerinnen, Minister und Senatoren der Agrarressorts der Länder nehmen den Ber. des BMELV zur Kenntnis. Sie halten an der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen grds. fest und weisen die Forderungen des Bundesrechnungshofs, die Vorschriften des § 13a EStG durch eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung zu ersetzen, zurück“ (http://www.mlr.baden-wuerttemberg.de/mlr/allgemein/Ergebnisniederschrift_AMK_27042012.pdf, S. 21).

III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

4 1. Bedeutung des § 13a

Die Vorschrift regelt die Ermittlung des Gewinns nicht buchführungspflichtiger LuF nach Durchschnittssätzen. Als besondere Gewinnermittlungsart, die selbständig neben die Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und § 5 tritt, ist die Durchschnittssatzgewinnermittlung ihrer Natur nach ein (typisierter) BV-Vergleich (s. Vor §§ 4–7 Anm. 75).

Vereinfachung und Begünstigung: Zur Begr. für die Neuregelung ab 1999 führt der RegE (BTDrucks. 14/265, 177) im Einzelnen Folgendes an: Das Ziel der Neugestaltung der Durchschnittssatzgewinnermittlung im Jahr 1980 habe im Wesentlichen in der Vereinfachung der Gewinnermittlung für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe und – daraus resultierend – in einer maßvollen Begünstigung dieser Betriebe gelegen. Nach Feststellungen des Bundesrechnungshofs seien diese Ziele in den letzten Jahren aber nicht mehr erreicht worden (Bemerkungen des Bundesrechnungshofs 1995 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BTDrucks. 13/2600, 106). Tatsächlich seien auch größere Betriebe in den Bereich der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen mit der Folge einbezogen worden, dass nur noch rund 50 % der erwirtschafteten Gewinne stl. erfasst wurden. Außerdem hätten sich die bisherigen Regelungen zum Ansatz des Grundbetrags, einschließlich der Erfassung der Pachtverhältnisse, zum Wert der Arbeitsleistung und zum Schuldzinsenabzug als unzulänglich erwiesen. Diese Mängel seien durch eine zielgenauer ausgestaltete und vereinfachte Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu beseitigen.

§ 13a iF des VStRG v. 17.4.1974, also vor der Neufassung dieser Vorschrift durch das Gesetz v. 25.6.1980 (s. Anm. 2), führte zu einer erheblichen estl. Begünstigung der Landwirtschaft, aber auch innerhalb der LuF zu ungleicher Behandlung (vgl. näher KUTSCHER, DStZ 1976, 12; ferner TIPKE, StuW 1971, 11). Die Gewinnerfassungsquote lag bei etwa 25 %, bei viehstarken Betrieben sogar bei weniger als 20 % der tatsächlichen Gewinne. Mit der Neuregelung 1980 war – auf bundesdurchschnittliche Verhältnisse abgestellt – keine 100 %ige Gewinnerfassung beabsichtigt. Nach der Begr. zum RegE (BTDrucks. 8/3239) sollten im unteren Geltungsbereich etwa 50 % und im oberen etwa 70 % der tatsächlichen Gewinne erfasst werden (s. auch BSG v. 29.6.2000 – B 13 RJ 11/00 R, SozR 3-2600 § 97 Nr. 2). Infolge der Erweiterung des Geltungsbereichs im Gesetzgebungsverfahren 1999 dürfte sich an der oberen Grenze eine Gewinnerfassungsquote von 75 bis 80 % der durchschnittlichen tatsächlichen Gewinne ergeben.

Nach neuerer Auffassung der BReg. dient die Durchschnittssatzgewinnermittlung auch der Förderung der LuF und ihrer Erhaltung als „leistungs- und wettbewerbsfähiger Wirtschaftszweig“. Da die „naturbedingten und wirtschaftlichen Nachteile gegenüber anderen Wirtschaftsbereichen auszugleichen“ seien (§ 1 LwG), genieße die Landwirtschaft einen „Sonderstatus“ (BTDrucks. 17/8428, 3). Während die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen noch für das Jahr 1997 als stl. Anpassungshilfe für land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit Steuermindereinnahmen von 410 Mio. DM in den Subventionsberichten der BReg. als StVergünstigung aufgeführt war, wurde sie in den Subventionsberichten ab 2003 nicht mehr erwähnt (BTDrucks. 17/8428, 4).

► *Zielgenauigkeit und Vereinfachung* als neue Normzwecke der Durchschnittssatzgewinnermittlung werden vom Gesetzgeber nicht näher erläutert. Als anzusteuerndes Ziel bezeichnet der Gesetzgeber nur die Beschränkung des Geltungsbereichs der Durchschnittssatzgewinnermittlung auf Kleinbetriebe, die im Wesentlichen im Nebenerwerb geführt werden (BTDrucks. 14/265, 177), und nicht etwa die Ermittlung realitätsgerechter Gewinne. Das Ziel der Vereinfachung soll vor allem für die FinVerw. als Gesetzesanwender erreicht werden. Der Land- und Forstwirt selbst hatte auch mit der vergleichsweise schwierigen „Vereinfachungsvorschrift“ des § 13a aF kaum Mühe, weil die Ermittlung des Gewinns, wie bei einer Schätzung, allein dem FA oblag.

► *Pauschalierte Gewinnermittlung und Liebhaberei:* Mit der Durchschnittssatzgewinnermittlung werden die Gewinne nach einer Vielzahl etwa gleichgelagerter Fälle typisierend veranlagt. Die Verhältnisse des Einzelfalls bleiben dabei grds. außer

Betracht. Es handelt sich daher nicht um eine Schätzung iSd. § 162 AO, sondern um eine eigenständige Gewinnermittlungsmethode, bei der teilweise die Verhältnisse des Einzelfalls grob typisierend durch Zu- und Abrechnungen berücksichtigt werden. Im Übrigen sind Aufwendungen und Erträge durch den pauschalen Ansatz des Grundbetrags abgegolten.

Die Durchschnittssätze gehen von normalen, durchschnittlich in mehreren Jahren unter etwa gleichen Verhältnissen bei einer Vielzahl von Landwirten erzielbaren Gewinnen aus. Der einzelne Stpfl. versteuert nicht seine tatsächlich erzielten, im Einzelnen aber nicht feststellbaren Erträge, sondern nur unterstellte Einkünfte (vgl. BUSCHHOFF, FS Spitaler, 1958, 194; RFH v. 30.9.1936, StuW 1936 Nr. 496). Die Durchschnittssätze gelten stets den nachhaltig erzielbaren Reinertrag ab (BFH v. 27.8.1992 – IV R 111/91, BStBl. II 1993, 336, mwN). Sie erfassen daher nur die realisierten Gewinne. Nicht realisierte Wertsteigerungen werden daher mit den Durchschnittssätzen nicht abgegolten (BFH v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576, zur VOL). Andererseits folgt aus der Systematik der Durchschnittssatzgewinnermittlung aber auch, dass Ertragsminderungen gegenüber dem Durchschnittsgewinn nach Abs. 3 nicht zu einem Verlust führen können. Der Grundbetrag und die zulässigen Zu- und Abrechnungen bilden bei der Gewinnermittlung insgesamt eine Einheit (BFH v. 23.10.1952 – IV 69/52 U, BStBl. III 1952, 307; v. 31.3.1955 – IV 134/54 U, BStBl. III 1955, 150).

Sind bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen tatsächlich erzielte Verluste nicht zu berücksichtigen, so kann sich der Stpfl. auch nicht auf fehlende Gewinnerzielungsabsicht berufen (BFH v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808; v. 1.12.1988 – IV R 72/87, BStBl. II 1989, 234). Ergeben sich aus der Durchschnittssatzgewinnermittlung jedoch tatsächlich atypischerweise Verluste, weil Einnahmen nicht in voller Höhe erfasst, Ausgaben jedoch entgegen dem Rechtsgedanken des § 3c in vollem Umfang zum Abzug zugelassen werden, so ist auch dieser nach stl. Grundsätzen ermittelte Gewinn einer Totalgewinnprognose zu Grunde zu legen. In solchen Fällen können andauernde Verluste daher auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Annahme einer Liebhaberei führen (BFH v. 6.3.2003 – IV R 26/01, BStBl. II 2003, 702, betr. Schuldzinsenabzug nach § 13a aF).

► *Pauschalierte Gewinnermittlung und Gewinnerfassungsquote:* Die Pauschalierung führt nicht zu einer realitätsgerechten Erfassung der tatsächlich erzielten Gewinne. Bei Haupterwerbsbetrieben lag die Gewinnerfassungsquote im Wj. 2001/02 bei 48 %. Damit erreicht die Gewinnerfassungsquote des § 13a den von der BReg. im Subventionsbericht genannten Wert von 90 % bei Weitem nicht (BTDrucks. 17/8428, 11). Bei Klein- und Nebenerwerbsbetrieben soll die Gewinnerfassungsquote hingegen bei 215 % gelegen haben, so dass insgesamt eine Gewinnerfassungsquote von 112 % erreicht würde (so die Erhebungen von GEKLE, HLBS-Report 2004, 81 [83], mit weiterem differenziertem Zahlenmaterial). Aufgrund der nur mäßigen inflationären Entwicklung des letzten Jahrzehnts dürften sich diese Verhältnisse nur unwesentlich verändert haben. Soweit das stl. Einkommen auch für andere Zwecke maßgebend ist, wird die Durchschnittssatzgewinnermittlung oft nicht als Bezugsgröße akzeptiert. So gelten bei der Bemessung des Zuschusses zur landwirtschaftlichen Alterssicherung (§ 32 Abs. 5 ALG) und bei der Berechnung des Elterngeldes (§ 2 Abs. 8 BEEG) zur Ermittlung des maßgeblichen Einkommens abweichende Berechnungsgrundlagen und -verfahren, wenn der Gewinn nach § 13a ermittelt wurde (s. auch § 15 Abs. 2 SGB IV). Auch bei der Berechnung eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten für die StErmäßigung des § 33a Abs. 1 wird die Gewinnermittlung nach § 13a nicht akzeptiert (BFH v. 5.5.2010 – VI R 40/09, BStBl. II 2011, 164).

Verbreitung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Nach den Feststellungen des BMF wendet fast jeder vierte, in Bayern sogar jeder dritte Landwirt, die Durchschnittssatzgewinnermittlung an; davon führt wiederum jeder Vierte (mehr als 21 % der Haupterwerbslandwirte) seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb hauptberuflich (BTDrucks. 17/8428, 4, mit einer nach Bundesländern aufgeschlüsselten Übersicht für das Jahr 2007).

In der Europäischen Union wird der Gewinn aus LuF in weiteren 15 Mitgliedsstaaten nach einem Pauschalverfahren ermittelt, das entweder von den bewirtschafteten Flächen oder von einer Pauschalierung der Betriebsausgaben als Prozentsatz der Betriebseinnahmen ausgeht, dort von den meisten Landwirten angewendet wird und daher der Regelfall ist (im Einzelnen dazu KÄMPF, Die Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft und der Landwirtschaft in den anderen Staaten der Europäischen Gemeinschaft, 1990, 116 ff., mit einer Darstellung der materiell-rechtl. Grundlagen; zT andere Angaben durch das BMF, s. BTDrucks. 13/7749, 4, und BTDrucks. 17/8428, 5). Danach sehen Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Luxemburg, Rumänien, Slowenien und Spanien eine flächenbezogene Pauschalierung vor, während in Bulgarien, Portugal, der Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn die Pauschalierung der Betriebsausgaben angewendet wird. In Österreich besteht ein Wahlrecht, eine der beiden Methoden anzuwenden (§ 17 öEStG).

2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

5

Bei Prüfung der Verfassungsmäßigkeit sind die Fälle der Begünstigung durch diese Gewinnermittlungsart von den Fällen der übermäßigen Belastung zu unterscheiden.

Verfassungsmäßigkeit einer benachteiligenden Durchschnittssatzgewinnermittlung: Soweit aus der höheren Gewinnerfassungsquote bei Klein- und Nebenerwerbsbetrieben eine signifikante Benachteiligung der Landwirte mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gegenüber Landwirten mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 folgt, ist dem Stpfl. die Rüge einer Verletzung des Gleichheitssatzes verwehrt, weil ihm jederzeit das Wahlrecht offen steht, eine andere Gewinnermittlungsart zu bestimmen (Abs. 2) und die Belastung mit den Kosten einer Buchführung alle Stpfl. gleichermaßen trifft. Nach der Rspr. des BVerfG ist eine Einschränkung des Nettoprinzip aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, BStBl. II 2000, 162, zu II.1.c der Entscheidungsgründe). Der Stpfl. hat von Verfassungs wegen keinen Anspruch darauf, aus jeder ihm zur Auswahl angebotenen Regelung die für ihn günstigsten Möglichkeiten in Anspruch zu nehmen (BFH v. 5.12.2002 – IV R 28/02, BStBl. II 2003, 345, mwN; v. 14.5.2009 – IV R 47/07, BStBl. II 2009, 900).

Nach Auffassung des BFH verletzt die Nichterfassung von BA bei einzelnen Gewinnbestandteilen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 13a nicht das objektive Nettoprinzip und den Leistungsfähigkeitsgrundsatz, solange sich die Durchschnittssatzgewinnermittlung, nach der idR zu niedrige Gewinne besteuert werden, auch im Übrigen nicht an diesen Grundsätzen orientiert (BFH v. 5.12.2002 – IV R 28/02, BStBl. II 2003, 345).

Verfassungswidrigkeit einer begünstigenden Durchschnittssatzgewinnermittlung: Die Begünstigung der Landwirte mit Haupterwerbsbetrieben durch die etwa hälftige Gewinnerfassungsquote verstößt uE allerdings gegen den

Gleichheitssatz und wäre von einem Klein- oder Nebenerwerbslandwirt geltend zu machen, der auch durch Ausübung des Wahlrechts auf anderweitige Gewinnermittlung nur die Besteuerung seines tatsächlichen Gewinns erreichen könnte. Nach der Rspr. des BVerfG darf der Gesetzgeber unabhängig von der Verfolgung wirtschaftspolitischer Lenkungsziele zur Ordnung von Massenerscheinungen auch vereinfachen, typisieren und pauschalieren, ohne wegen der damit zwangsläufig verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Der gesetzlichen Typisierung darf jedoch kein atypischer, sondern ein realitätsgerechter typischer Fall als Leitbild zugrunde liegen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, mwN zu Rn. 75 „Tarifbegrenzungsbeschluss“). Dies ist bei einer durchschnittlichen Gewinnerfassungsquote von 48 % sicherlich nicht der Fall.

Die Rspr. hatte sich wiederholt mit den verschiedenen Regelungen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen befasst. So wurden die Vorschriften der VOL vom BFH wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz aufgehoben (BFH v. 5.11.1964 – IV 11/64 S, BStBl. III 1964, 602). Eine vom Nds. FG veranlasste Normenkontrolle zu § 13a 1974 (Nds. FG v. 13.10.1978 – I 290/77, EFG 1979, 28) hat sich durch Klagerücknahme erledigt. Wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit derselben Norm wurde 1981 die Vollziehung eines EStBescheids ausgesetzt (Schl.-Holst. FG v. 7.5.1981 – II 352/80, EFG 1981, 571, rkr.). Schließlich hat der IV. Senat des BFH die Vorschriften des GDL und des § 13a 1975 nochmals für verfassungswidrig erklärt, dies aber nicht für entscheidungserheblich gehalten, weil sich für den Kläger bei Aufhebung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen allenfalls eine höhere StBelastung ergeben hätte (BFH v. 13.10.1983 – IV R 217/80, BStBl. II 1984, 198). Auch das BMF hat verfassungsrechtl. Bedenken geäußert (BTDrucks. 18/8428, 12 und Anm. 3 aE).

Gemeinschaftsrechtlich ist die Regelung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bislang nicht beanstandet worden, obwohl der Ausschluss unbeschr. EStpfl. von der Anwendung des § 13a auf ihre Auslandsbetriebe das Diskriminierungsverbot und das Recht auf Freizügigkeit berührt, soweit die Durchschnittssätze im Inland begünstigend wirken. Ein Mitgliedstaat, der in seinen Rechtsvorschriften unbeschr. EStpfl. von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für in einem anderen Mitgliedstaat belegene Flächen ausschließt, verstößt gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG (so EuGH v. 17.1.2008 – C-152/05, EuGHE 2008, I-39; BFH/NV 2008, Beil. 2, 90, betr. Eigenheimzulage). Die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist daher gemeinschaftsrechtskonform auch auf Auslandsbetriebe unbeschr. Stpfl. anzuwenden. Nachdem die unmittelbare Anbindung der Gewinnermittlung nach § 13a an die Einheitsbewertung vom Gesetzgeber aufgegeben wurde, entfällt im Übrigen das Argument, dass der EW nur für die inländ. Teile einer LuF festzustellen ist (s. auch Anm. 9).

Hinsichtlich der begünstigenden Besteuerung von Inlandsbetrieben erweist sich § 13a als gemeinschaftskonform, weil beschr. estpfl. Landwirte den unbeschr. estpfl. gleichgestellt sind (s. Anm. 9). Dies gilt auch, wenn die Durchschnittssatzgewinnermittlung belastend wirkt, weil beschr. estpfl. ebenso wie unbeschr. estpfl. Landwirten die Gewinnermittlungsarten des § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 offenstehen (s. § 4 Anm. 9 „Inlandseinkünfte beschr. Steuerpflichtiger“).

6–8 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 13a

Schrifttum: DEBATIN, Die Land- und Forstwirtschaft im Spiegel des internationalen Steuerrechts, DB 1988, 1285; ZAISCH in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, München.

Der sachliche und persönliche Geltungsbereich der Durchschnittssatzgewinnermittlung ergibt sich ebenso wie die Anwendung auf Auslandsbeziehungen unmittelbar aus § 13a. Die Gewinnermittlung ist auch auf Mitunternehmenschaften anwendbar.

Sachlicher Geltungsbereich: Nach Abs. 1 Satz 1 ist der Gewinn „für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“, also einen Betrieb iSd. § 13 zu ermitteln (s. § 13 Anm. 217 ff.); § 13a gilt daher nicht für KapGes., die einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, da sie ausschließlich gewerbliche Einkünfte beziehen (§ 8 Abs. 2 KStG). Im Übrigen gilt § 13a nach Abs. 1 Satz 1 nur für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, und auch nur dann, wenn nicht ein Antrag gem. Abs. 2 auf Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 gestellt ist (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Durchschnittssatzgewinnermittlung findet Anwendung auf unbeschr. wie beschr. estpfl. Land- und Forstwirte, die einen inländ. Betrieb unterhalten. Sie gilt ferner für den inländ. Betrieb einer PersGes. oder Tierhaltungskooperation iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5.

Anwendung auf Auslandsbeziehungen: Die Durchschnittssatzgewinnermittlung gilt für inländ. Betriebe und ist auch auf die inländ. Ländereien eines beschr. stpfl. Landwirts anwendbar (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Der Gewinn des ausländ. Betriebs eines unbeschr. Stpfl., der mangels DBA der deutschen Einkommensbesteuerung unterliegt (s. ZAISCH in LEINGÄRTNER, Kap. 2, Rn. 56 ff.), ist uE ebenfalls nach § 13a zu ermitteln (glA WIEGAND in Felsmann, Rn. C 136; aA HILLER, Inf. 1999, 449; s. aber Anm. 5; offen gelassen BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Obwohl der Gesetzgeber des StEntG 1999/2000/2002 (s. Anm. 2) beabsichtigt hatte, die unmittelbare Anbindung der Gewinnermittlung nach § 13a an die Einheitsbewertung aufzugeben, sind die Bezüge zum BewG noch derart vielfältig, dass immer noch von einer Abhängigkeit der Durchschnittssatzgewinnermittlung von den bewertungsrechtl. Vorgaben auszugehen ist. Daraus folgt jedoch nicht, dass § 13a (nF), anders als § 13a aF, nur anwendbar ist, wenn für den „Betrieb“ ein Einheitswert festzustellen ist. Nach § 32 BewG iVm. §§ 33–109a BewG ist ein Einheitswert zwar nur für die inländ. Teile einer LuF festzustellen (ebenso BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260, zu § 13a aF). Der Ausschluss der Durchschnittssatzgewinnermittlung für Auslandsbetriebe wäre aber gemeinschaftsrechtswidrig (s. Anm. 5). Für diese Betriebe ist ein Ersatzwirtschaftswert in sinnvoller Anwendung des § 125 BewG zu ermitteln.

Unabhängig von einer Besteuerung im Belegenheitsstaat gehören sog. Traktatländereien, dh. im Ausland belegene Flächen eines inländ. Betriebs, ebenfalls zu den selbst bewirtschafteten Flächen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, die die Betriebsgröße bestimmen (KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 198; ebenso schon FinMin. Nds. v. 31.10.1974, FR 1974, 585, zu § 12 GDL).

Anwendung auf Mitunternehmenschaften: Die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist auch auf den inländ. Betrieb einer PersGes. oder Tierhaltungskooperation iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. § 51a BewG anwendbar. Der für eine Mitunternehmenschaft ermittelte Durchschnittssatzgewinn ist auf die einzelnen

Mitunternehmer nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen (zur Gewinnverteilung s. Anm. 16).

10

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Als Gewinnermittlungsvorschrift ist § 13a ein typisierter Bestandsvergleich, der beim Übergang zur Buchführung und Bilanzierung grds. keine Zu- und Abrechnungen erfordert.

Verhältnis zu den anderen Gewinnermittlungsvorschriften: Die Regelung betrifft nur laufende Gewinne, die im Bereich der Sondergewinne gem. Abs. 6 durch EÜR nach § 4 Abs. 3 als Teil der Durchschnittssatzgewinnermittlung und bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zu ermitteln sind.

Zum Übergang auf eine andere Gewinnermittlungsart und von einer anderen Gewinnermittlungsart auf die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen s. Vor §§ 4–7 Anm. 61 und 74.

► *Gewillkürtes Betriebsvermögen* konnte bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht gebildet (BFH v. 23.5.1991 – IV R 58/90, BStBl. II 1991, 798), jedoch beim Übergang zur Durchschnittssatzgewinnermittlung oder bei einer Nutzungsänderung fortgeführt werden (§ 4 Abs. 1 Sätze 5 und 6; s. auch § 4 Anm. 250 ff.). Allerdings lässt die FinVerw. im Bereich der nach § 4 Abs. 3 zu ermittelnden Sondergewinne die Bildung gewillkürten BV zu (nach R 4.2 Abs. 16 EStR nur in den Fällen des Abs. 6 Satz 2; glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 13a Rn. 16). Nachdem die FinVerw. inzwischen auch andere Nachweise für die Willkürung von BV zulässt als eine laufende Buchführung, steht auch einer Bildung gewillkürten BV bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung nichts mehr im Wege, solange die Versteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (so bisher schon SÖFFING, StbJb. 1980/81, 452 [520 f.]; KANZLER, FR 1998, 233 [241], zu § 13a aF; KANZLER, DStZ 1999, 682 [690], zu einem Beispiel indirekter Bildung gewillkürten BV; glA NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 2; aA ZAISCH, 55. GodStFachtg. 2004, 63, 80).

► *Verhältnis zu § 4a:* Nach der Rspr. ist der Grundbetrag, ebenso wie die anderen Pauschalbeträge (wie der Wert der Arbeitsleistung und der Nutzungswert der Wohnung nach § 13a aF und § 13 Abs. 2 Nr. 2) nur anteilig anzusetzen, wenn der Durchschnittssatzgewinn für ein Rumpfwj. zu ermitteln ist.

BFH v. 6.12.1956 (IV 246/55 U, BStBl. III 1957, 65, betr. VOL) hat dies unter Hinweis auf RdF v. 23.7.1938 (RStBl. 1938,721 [722 f.], zu VI) mit der Begr. entschieden, die Beträge der VOL seien Jahresbeträge. Danach muss eine zeitanteilige Umrechnung erfolgen (glA R 13a.2 Abs. 7 EStR; OFD Frankfurt v. 9.1.1993, StEK § 13a Nr. 123; s. auch BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. E 8; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 51).

Entsprechend sind die Pauschalbeträge auch beim verlängerten Wj., soweit dies bei § 13a-Landwirten für Garten- und Weinbaubetriebe sowie reine Forstbetriebe überhaupt in Betracht kommt (§ 8c Abs. 2 EStDV), zeitanteilig zu erhöhen (R 13a.2 Abs. 7 EStR; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 307).

► *Verhältnis zu gewinnabhängigen Steuervergünstigungen:* Die Übertragung stiller Reserven nach § 6c und R 6.6 Abs. 6 EStR ist auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zulässig. Im Sondergewinnbereich der forstwirtschaftlichen Nutzung oder der Dienstleistungen (Abs. 6 Nr. 1 und 3) ist uE auch die Ansparschreibung zulässig (s. § 7g Abs. 6). Erhöhte Absetzungen nach § 7i sind zulässig, wenn das WG im Rahmen von Sondernutzungen iSd. Abs. 6 (zB ein

denkmalgeschütztes Forsthaus) verwendet wird. Zur Anwendung der Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohnungen auf die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen s. § 13 Anm. 343.

Verhältnis zur Nutzungswertbesteuerung der Wohnung (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4): Der Nutzungswert der Wohnung wird anders als nach Abs. 3 Nr. 4 und Abs. 7 aF nach § 13a weder im Grundbetragsbereich noch bei den Sondergewinnen besteuert. Der Gesetzgeber hat auf eine Besteuerung des Nutzungswerts nach § 13a verzichtet, „weil die mit dem Denkmalschutz verbundenen höheren Aufwendungen regelmäßig durch Buchführung oder andere Aufzeichnungen nach Ausübung des Wahlrechts nach Abs. 2 nachgewiesen werden“ (BTDrucks. 14/265, 178). Mit dem RegE (BTDrucks. 14/265, 178) geht die FinVerw. daher davon aus, dass der Nutzungswert der denkmalgeschützten Wohnung nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten ist, lässt aber den Abzug von Schuldzinsen bis zur Höhe des Grundbetrags zu (R 13a.2 Abs. 6 Satz 3 EStR; dies ist uE abzulehnen, s. Anm. 41). Zur Vermeidung des Verlustabzugsverbot in Abs. 3 Satz 3 muss der Stpfl. zur GE nach § 4 Abs. 1 oder 3 übergehen (glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 48; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 195).

Verhältnis zu landwirtschaftbedingten Freibeträgen: Der Freibetrag für Land- und Forstwirte gem. § 13 Abs. 3 ist neben und nach dem bei der Einkunftsermittlung zu berücksichtigenden Freibetrag nach Abs. 6 Satz 1 abziehbar (s. § 13 Anm. 121). Auch die StBefreiung für Entnahmegewinne, die durch den Bau einer Betriebsleiter- oder Altenteilerwohnung entstehen, ist zu beachten (glA MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 38b).

Verhältnis zum Bewertungsrecht: Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen beruht von jeher auf der Einheitsbewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe. Darauf deutet schon die Verwendung der bewertungsrechtl. Begriffe wie Hektar- und Wirtschaftswert hin. Der Einheitswertfeststellung kommt daher grds. Bindungswirkung für die Gewinnermittlung zu (s. aber Anm. 18 ff. und 48).

VI. Verfahrensvorschriften

11

Der Gewinn nach den Durchschnittssätzen des § 13a ist für jedes Jahr neu im Veranlagungsverfahren zu ermitteln, auch wenn der Ausgangswert unverändert bleibt.

Aufzeichnungspflichten bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Eine Verpflichtung, Bücher oder Aufzeichnungen zu führen, besteht nicht. Die fehlende Buchführungspflicht ist Voraussetzung für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Eine Reihe stl. Vergünstigungen und der Abzug bestimmter Aufwendungen erfordern jedoch, dass Verzeichnisse angelegt und teilweise Aufzeichnungen geführt werden. Die wichtigsten sind:

- Verzeichnis über den zum AV oder UV gehörenden Grund und Boden nach § 4 Abs. 3 Satz 5,
- Verzeichnisse nach § 6c Abs. 2 bei Anwendung der Reinvestitionsvergünstigung,
- Verzeichnis nach § 7a Abs. 8 bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen und

§ 13a Anm. 11–14 B. Abs. 1: Aufgabe d. GE n. Durchschnittssätzen

- Aufzeichnungen zur Ermittlung der Sondergewinne, die unter entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 (Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 6 Satz 2) auch die Einzelaufzeichnungspflichten der EÜR nach sich ziehen (s. § 4 Anm. 523; glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 13a Rn. 16).

Aufbewahrungspflichten bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Den verminderten Aufzeichnungspflichten entsprechen die Aufbewahrungspflichten. Der 13a-Landwirt hat daher nur insoweit Aufzeichnungen gem. § 147 Abs. 3 AO zehn Jahre lang aufzubewahren, als er ausnahmsweise verpflichtet ist, aufgrund gesetzlicher Vorschriften Aufzeichnungen zu führen (zu Einzelheiten s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 137 ff.).

12–13 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Persönliche und betriebliche Voraussetzungen sowie
Aufgabe der Gewinnermittlung nach Durchschnitts-
sätzen**

14 I. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1

Buchführungspflicht und Wertgrenzen: Satz 1 bestimmt die Grenzen für den Geltungsbereich der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach vier Kriterien, die alle erfüllt sein müssen:

- der Betriebsinhaber darf nicht buchführungspflichtig sein (Nr. 1; s. Anm. 17);
- die selbstbewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung darf eine bestimmte Größe nicht übersteigen (Nr. 2; s. Anm. 18);
- der Tierbestand darf einen bestimmten Umfang nicht überschreiten (Nr. 3; s. Anm. 19);
- die selbstbewirtschafteten Sondernutzungen dürfen jeweils den Wert von 2000 DM nicht überschreiten (Nr. 4; s. Anm. 20).

Bei Neugründung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (zB durch Betriebsteilung) genügt es, dass diese Voraussetzungen vorliegen, ohne dass es der Mitteilung nach Abs. 1 Satz 2 bedürfte (s. Anm. 25 f.). Nach dem Gesetzeswortlaut ist jede, auch noch so geringe oder kurzfristige Überschreitung der aufgeführten Grenzen zu beachten. Stellt man hingegen auf den Normzweck einer Abgrenzung kleiner von großen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ab, so ist eine nachhaltige Überschreitung der Buchführungs- und Wertgrenzen und eine Beurteilung nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu fordern, damit ein ständiger Wechsel der Gewinnermittlungsart vermieden wird (glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 190; zT aA WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 137). Zum maßgebenden Zeitpunkt des Vorliegens dieser Voraussetzungen und ihrer Prüfung s. Anm. 17 f.

Mitteilungspflicht des Finanzamts und letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Satz 2 regelt die letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, wenn die Voraussetzungen nach Satz 1 Nr. 1–4 weggefallen sind. Das FA hat den Wegfall dieser Voraussetzung dem Stpfl. mitzuteilen (s. Anm. 25 f.).

II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1

1. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen als Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1

a) Durchschnittssatzgewinnermittlung als zwingende Rechtsfolge für nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte

15

Nach Abs. 1 Satz 1 ist der Gewinn des nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirts unter den dort aufgeführten weiteren Voraussetzungen nach den Abs. 3 bis 6 (dh. nach Durchschnittssätzen) zu ermitteln. Dies gilt unter Vorbehalt des Abs. 2: Auf Antrag Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 (s. Anm. 30–33).

Zwang zur Durchschnittssatzgewinnermittlung: Sind die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 kumulativ erfüllt, so ist der Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln; die Durchschnittssätze sind für den Stpfl., die FinVerw. und die FG rechtsverbindlich. Bei Veranlagung oder im Rechtsbehelfsverfahren kann daher nicht eingewendet werden, der maßgebende Durchschnittssatz sei zu hoch und führe zu unrichtigen Ergebnissen.

Keine Anwendung der Durchschnittssätze auf Schätzungslandwirte: Die Durchschnittssätze sind nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen für diese Gewinnermittlungsart vorliegen, es sei denn, die Voraussetzungen sind entfallen, aber eine Mitteilung nach Abs. 1 Satz 2 über den Beginn der Buchführungspflicht oder den Wegfall der anderen Voraussetzungen des Satzes 1 ist noch nicht bekanntgegeben (s. Anm. 25). Die Durchschnittssätze sind daher nicht auf buchführungspflichtige Landwirte anzuwenden, die der Buchführungspflicht nicht nachkommen (sog. Schätzungslandwirte). Die Durchschnittssatzgewinnermittlung unterscheidet sich insoweit von der Richtsatzschätzung (§ 162 AO), die als Hilfsmittel bei der Gewinnermittlung angewendet werden, vom Stpfl. jedoch bei der Veranlagung widerlegt werden können (s. Vor §§ 4–7 Anm. 12 f.).

Zur Anwendung der Durchschnittssätze auf das Wj. der Land- und Forstwirte und zur Anwendung auf Rumpf-Wj. und verlängerte Wj., s. Anm. 10. Zur früher (bis zum Wj. 1979/80) üblichen Vollschätzung des Gewinns buchführungspflichtiger Landwirte in Anlehnung an die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen s. KANZLER in LEIN-GÄRTNER, Kap. 28, Rn. 6 mwN.

„Drei-Stufen-System“ land- und forstwirtschaftlicher Gewinnermittlung: Nur die erste (Negativ-) Voraussetzung „keine Buchführungspflicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften“ (s. Anm. 17) entspricht den abgabenrechtl. Regelungen der §§ 140, 141 AO. Die weiteren Voraussetzungen der Durchschnittssatzgewinnermittlung nach Satz 1 Nr. 2 bis 4 sind nicht auf die Tatbestandsvoraussetzungen der Buchführungspflicht gem. § 141 Abs. 1 Nr. 1, 3 und 5 AO abgestimmt. Daher ist es möglich, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb zwar nicht mehr der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen unterliegt, gleichwohl aber noch nicht buchführungspflichtig ist, weil weder die Umsatz- noch die Gewinngrenze des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 AO oder der Wirtschaftswert von 25 000 € (§ 141 Abs. 1 Nr. 3 AO) überschritten sind. Für dieses Zwischenstadium ist die EÜR nach § 4 Abs. 3 vorgesehen, die aber nach der Rspr. des BFH nicht erzwungen werden kann (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Im Gesetzgebungsverfahren für das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft (s. Anm. 2) wurde dieser Zustand daher als „Drei-Stufen-System“ land- und forst-

§ 13a Anm. 15–17 B. Abs. 1: Aufgabe d. GE n. Durchschnittssätzen

wirtschaftlicher Gewinnermittlung bezeichnet (BTDrucks. 8/3673, 13, und BT Plenarprotokoll 8/180, 14147; s. auch KANZLER, FR 1998, 233 [239]).

16 **b) Durchschnittssatzgewinnermittlung für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Einzelbetrieb und Mitunternehmerschaft)**

Die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist für einen Betrieb der LuF durchzuführen, dh. für den jeweiligen Betrieb, der die Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 1–4 erfüllt.

Betriebsbezogene Gewinnermittlung: Der Stpfl. kann mehrere Betriebe unterhalten, von denen einige eine Buchführungspflicht begründen, andere einer Gewinnermittlung durch EÜR oder der Durchschnittssatzgewinnermittlung unterliegen. Daher ist die sog. Betriebsteilung ein beliebtes Gestaltungsmittel land- und forstwirtschaftlicher Steuerberatung (FREUDENBERG, Inf. 1989, 177; ausführl. auch STALBOLD in LEINGÄRTNER, Kap. 14, Rn. 18 ff.). Zum Begriff des Betriebs s. Vor §§ 4–7 Anm. 85–95. Neben einem oder mehreren Einzelbetrieben, die der Stpfl. führt, kann er auch an einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft beteiligt sein, für die der Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist.

Durchschnittssatzgewinnermittlung und Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften: Soweit die Durchschnittssatzgewinnermittlung auch auf den inländ. Betrieb einer PersGes. oder Tierhaltungskooperation iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. § 51a BewG anzuwenden ist, wird der Gewinn ebenso wie für einen Einzelbetrieb ermittelt und nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel auf die einzelnen Mitunternehmer aufgeteilt. Dies gilt insbes. auch für die in der Landwirtschaft häufig vorkommende Ehegatten-Mitunternehmerschaft.

Dabei ist uE vom stl. Gewinnbegriff auszugehen, dh. Vorab- oder Vorwegvergütungen, SonderBE und SonderBA sind in die Verhältnisrechnung einzubringen. Auch die von einzelnen Mitunternehmern getragenen BA (SonderBA) oder vereinnahmten BE (SonderBE), die auch im Rahmen der Durchschnittssatzgewinnermittlung mit ihren tatsächlichen Beträgen gem. Abs. 3 Satz 2 und Abs. 6 berücksichtigt werden (zB vereinnahmte Pachtzinsen oder verausgabte Schuldzinsen), sind in diese Verhältnisrechnung einzubeziehen. Eine Ausnahme besteht uE aber für im SonderBV entstehende Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken (Grund und Boden und Gebäude), für von Dritten erhaltene Pachtzinsen für Grundstücke im SonderBV und für Schuldzinsen, die SonderBV betreffen (glA WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 316 ff.; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 130 ff., jeweils mit Berechnungsbeispielen; zT aA MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 52f.).

2. Materiellrechtliche Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Satz 1 Nr. 1 bis 4)

17 **a) Keine Buchführungspflicht (Nr. 1)**

Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist der Gewinn für einen Betrieb nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn der Stpfl. nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist (für diesen Betrieb) Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen.

Betriebsbezogene Buchführungspflicht: Die Buchführungspflicht des Stpfl. für einen anderen größeren Betrieb hindert nicht die Durchschnittssatzgewinnermittlung für einen weiteren kleineren Hof.

Eine gesetzliche Buchführungspflicht ergibt sich aus § 140 AO und bei Überschreiten der Grenzen des § 141 Abs. 1 AO, wenn nach den Feststellungen der FinBeh. für den einzelnen Betrieb

- der Gesamtumsatz (einschl. der stfreien Umsätze) eines Kj. 500 000 € (bis 2003: 260 000 € und bis 2006: 350 000 €) übersteigt oder
- der Wirtschaftswert (§ 46 BewG) der selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen mehr als 25 000 € beträgt oder
- der Gewinn aus LuF 50 000 € (bis 2003: 25 000 € und bis 2007: 30 000 €) im Kj. übersteigt.

und wenn die FinBeh. auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 AO) oder die Buchführungspflicht bei Betriebsübernahme übergegangen ist (§ 141 Abs. 3 AO). Außersteuerliche Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichten fallen nur dann als gesetzliche Pflichten unter § 140 AO, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Ebenso wenig werden vertraglich vereinbarte Buchführungspflichten (zB zu Kreditzwecken), oder Test- und eine sog. Auflagenbuchführung von § 140 AO erfasst (im Einzelnen dazu KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 66 und 175 mwN).

Maßgebender Zeitpunkt für das Vorliegen dieser Voraussetzung ist die Entstehung der Buchführungspflicht und nicht die Erfüllung dieser Verpflichtung. Daher kommt es weder auf den Zugang der Buchführungsmitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO an noch auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe der Feststellung, dass die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen (§ 141 Abs. 2 Satz 2 AO). Zu Beginn und Ende der Buchführungspflicht s. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 18; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 92 ff. Entscheidend für die Entlassung aus der Durchschnittssatzgewinnermittlung ist aber die Mitteilung über den Wegfall der Voraussetzung des Satzes 1 Nr. 1 oder einer der anderen Voraussetzungen des Satzes 1 (s. Anm. 18–20). Beide Mitteilungen können aber miteinander verbunden werden.

b) Keine Überschreitung der Flächengrenze von 20 ha der selbstbewirtschafteten Fläche (Nr. 2) 18

Neben den übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 darf die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung des nichtbuchführungspflichtigen Betriebs ohne Sonderkulturen 20 ha nicht überschreiten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Diese Flächengrenze ersetzte die bis zum Wj. 1998/99 geltende Grenze des Ausgangswerts, der mehr als 0 DM und nicht mehr als 32 000 DM betragen musste. Der Einheitswertbescheid ist damit weder Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO noch entfaltet er eine Bindungswirkung für die Durchschnittssatzgewinnermittlung (glA KUBE in KIRCHHOFF XII, § 13a Rn. 2; aA noch zu § 13a aF BFH v. 27.11.1997 – IV R 33/97, BStBl. II 1998, 145). Zur faktischen Bindung s. aber R 13a.2 Abs. 1 EStR und BTDrucks. 14/265, 177.

Bedeutung der Flächengrenze: Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers dient die Flächengrenze der „Vereinfachung der Ermittlung des Geltungsbereichs der Durchschnittssatzgewinnermittlung“ und entspricht zugleich „der Forderung nach einer zielgenaueren Ausrichtung der Durchschnittssatzgewinnermittlung auf Kleinbetriebe“ (BTDrucks. 14/265, 177). Danach werden diese Kleinbetriebe „regelmäßig im Nebenerwerb geführt und sind dadurch gekenn-

zeichnet, dass Sondernutzungen, wie zBWald, Weinbau, Gartenbau, Teichwirtschaften, Brennereien oder verstärkte Tierhaltungen iSv. § 41 BewG nur in geringem Umfang oder gar nicht vorhanden sind.“ Kritisch zu dieser Vereinfachungsregelung, die die Einhaltung der 20 ha-Grenze zu einem Problem der Tatsachenfeststellung macht, während sich zuvor der Ausgangswert bindend aus der Einheitswertfeststellung ergab: HILLER, Inf. 1999, 449 (450); KANZLER, DStZ 1999, 682 (684).

Die selbstbewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung ohne Sonderkulturen darf 20 ha nicht überschreiten. Voraussetzung ist aber, dass überhaupt selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung vorhanden sind (s.u.: „Reine Verpachtungsbetriebe“). Hinsichtlich der landwirtschaftlichen Nutzung verweist die Regelung auf § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG und wegen der Sonderkulturen auf § 52 BewG. Diese Verweisungen widersprechen dem erklärten Gesetzgebungsziel eines Verzichts auf die „unmittelbare Anbindung der Gewinnermittlung an die Einheitsbewertung“ (BTDrucks. 14/265, 177). Nach Auffassung der FinVerw. ist für die Bestimmung der Flächengrenze der Beginn des Wj. maßgebend (Stichtagsprinzip).

R 13a.2 Abs. 1 Satz 3 EStR; glA GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 16; HILLER Inf. 1999, 449 (450); MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 11a; NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 7; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 137; aA KANZLER, DStZ 1999, 682 (683f.); KUBE in KIRCHHOF XII. § 13a Rn. 2; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 193, Kap. 26, Rn. 16.

Diese Auffassung widerspricht uE dem gesetzgeberischen Willen zur Loslösung der Gewinnermittlung von der Einheitsbewertung. Der Gesetzgeber verweist gerade nicht auf eine Stichtagsregelung wie die des § 35 BewG, sondern bedient sich der Flächengröße als eines Ertragsmaßstabs, der auch im Laufe des Wj. überschritten werden kann und dann die Mitteilung nach Abs. 1 Satz 2 nicht erst nach dem Stichtag, sondern unmittelbar nach dem Überschreiten auslösen müsste. Die Überschreitung der Grenze muss allerdings nachhaltig sein (s. Anm. 14).

Selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung sind sowohl Eigentumsflächen als auch gepachtete oder aufgrund anderer Nutzungsrechte bewirtschaftete Grundstücke, sowie die als Grundvermögen bewerteten aber noch landwirtschaftlich genutzten Flächen (§ 69 BewG) und schließlich die Flächen, die aufgrund öffentlicher Förderungsprogramme stillgelegt werden (R 13.2 Abs. 3 Satz 1 EStR). Zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören diese Flächen, wenn sie die den gestaffelten Hektarsätzen nach § 51 Abs. 1a BewG zugeordneten Tierbestände nicht überschreiten. Mit der Hälfte sind obstbaulich genutzte Flächen zu berücksichtigen, die so angelegt sind, dass eine regelmäßige landwirtschaftliche Unternehmung stattfindet und mit einem Viertel sind Almen und Hutungen anzusetzen (R 13.2 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStR).

Die im SonderBV eines Mitunternehmers befindlichen landwirtschaftlich genutzten Grundstücke sind selbstbewirtschaftete Flächen der Mitunternehmerschaft, für deren Betrieb der Gewinn zu ermitteln oder die buchführungspflichtig ist. Der Begriff „selbstbewirtschaftete Flächen“ findet sich als Maßstab für eine bestimmte Betriebsgröße als Buchführungsgrenze auch in § 141 Abs. 1 Nr. 3 AO und ist auch dort auslegungsbedürftig (s. BFH v. 6.7.1989 – IV R 97/87, BStBl. II 1990, 606, betr. Ausschluss von Nebenbetrieben, mit Anm. KANZLER, FR 1989, 698).

Nicht zu den selbstbewirtschafteten Flächen gehören verpachtete oder unentgeltlich zur Nutzung überlassene Flächen; uE auch die Wirtschaftsgebäude-

und Hoffflächen (str., s.u.), die zwar zur landwirtschaftlichen Nutzung zählen, aber ebenso wie Wirtschaftswege, Hecken, Gräben und dergleichen keinen Maßstab für Betriebsgröße und Ertragskraft bieten (im Einzelnen R 13.2 Abs. 3 Satz 2 EStR).

► *Reine Verpachtungsbetriebe* verfügen nicht über selbstbewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung und müssen ihren Gewinn daher ebenso wie nach § 13a aF (bis zum Wj. 1998/99) durch EÜR ermitteln. Dies gilt auch für die anderen Formen der Nutzungsüberlassung durch Nießbrauch oder Wirtschaftsüberlassungsvertrag.

BFH v. 14.4.2011 – IV R 1/09, BFH/NV 2011, 1226, betr. Verpachtungsbetrieb; BFH v. 14.4.2011 – IV B 57/10, BFH/NV 2011, 1331, betr. Imkerei ohne selbstbewirtschaftete landwirtschaftliche Flächen; glA R 13a.1 Abs. 1 Satz 1 EStR; glA schon früher: HILLER, Inf. 1999, 449 [450], Fn. 31; KANZLER, DStZ 1999, 685; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 200; MÄRKLE/HILLER, Die ESt. bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 11 f.; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 26; BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. B 7; aA ENGEL, NWB F. 3d, 613 [616]; KUBE in KIRCHHOF XII. § 13a Rn. 3; Danach ist § 13a auch dann anzuwenden, wenn die selbstbewirtschaftete Fläche 0 ha beträgt. Der Gewinn aus der Betriebsverpachtung sei dann durch Gegenüberstellung des vereinnahmten Pachtzinses nach Abs. 3 Nr. 4 und der verausgabten Schuldzinsen nach Abs. 3 Satz 2 zu ermitteln. Dies ist uE abzulehnen, weil der Gesetzgeber erkennbar von einem wirtschaftenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgeht, soweit er auf selbstbewirtschaftete Flächen abstellt und für die Bemessung des Grundbetrags in Abs. 4 Hektarwerte vorsieht. Nach der Systematik des § 13a ist eine Durchschnittssatzgewinnermittlung ohne Ansatz eines Grundbetrags, wie etwa bei reinen Forstbetrieben, nicht denkbar.

► *Reinen Forstbetrieben und Betrieben, die ausschließlich Sonderkulturen unterhalten*, fehlt es an selbstbewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung. Auch diese Betriebe unterliegen selbst dann nicht der Durchschnittssatzgewinnermittlung, wenn die übrigen Voraussetzungen der Satzes 1 erfüllt sein sollten (glA KUBE in KIRCHHOF XII. § 13a Rn. 2).

Zur landwirtschaftlichen Nutzungen ohne Sonderkulturen gehört die Bewirtschaftung von Acker- und Grünland, Tierhaltung und Tierzucht gem. §§ 51, 51a BewG. Die landwirtschaftliche Nutzung umfasst das der Bodenschätzung nach dem BodSchätzG unterliegende Acker- und Grünland einschließlich der stillgelegten Flächen und der Brachflächen (BFH v. 7.11.1996 – IV R 69/95, BStBl. II 1997, 245), die Gemüsebauflächen zur industriellen Verwertung (Konserven- und Kühlkostindustrie), die Bagatellflächen sowie Gründungsflächen für die Dauer mindestens einer Vegetationsperiode bei Baumschulen (R 135 Abs. 2 ErbStR). Zu weiteren Einzelheiten s. R 135 ff. ErbStR; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 194-200; GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 15.

► *Traktatländereien*, also Auslandsflächen inländ. Betriebe (meist in den Niederlanden), gehören ebenfalls zu den selbstbewirtschafteten Flächen (s. auch Anm. 9), die die Betriebsgröße bestimmen (glA WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 136; KANZLER, DStZ 1999, 682; aA MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 11b).

► *Wirtschaftsgebäude und Hoffflächen* (aber nicht der Wohnteil) gehören zwar auch zur landwirtschaftlichen Nutzung iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 BewG und sind nach FinVerw. und hM im Schrifttum in die Berechnung der Flächengrenze des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einzubeziehen (R 13a.2 Abs. 1 Satz 2 EStR; glA ENGEL, NWB F. 3d, 613 [615]; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 134; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 11e, der allerdings auf die widersprüchliche Haltung der FinVerw. hinweist; aA KANZLER,

§ 13a Anm. 18–19 B. Abs. 1: Aufgabe d. GE n. Durchschnittssätzen

DStZ 1999, 682 [685]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 194). Wirtschaftsgebäude und Hoffläche sind uE keine bewirtschafteten Flächen, denn sie eignen sich weder als Merkmal zur Bestimmung der Ertragsfähigkeit des Betriebs, noch bieten sie einen tauglichen Maßstab für die Abgrenzung größerer von kleineren Betrieben.

Nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 BewG das Abbauland (§ 43 BewG), das Geringstland (§ 44 BewG) und das sog. Unland iSd. § 45 BewG, also Betriebsflächen, die auch bei geordneter Wirtschaftsweise keinen Ertrag abwerfen können und die Flächen der Nebenbetriebe (§ 42 BewG), ferner die Wohnung des Landwirts und die Altenteilerwohnungen (§ 34 Abs. 3 BewG) sowie der dazugehörige Grund und Boden samt Hausgarten.

19 c) **Keine Überschreitung der Tierbestandsgrenze (Nr. 3)**

Neben der fehlenden Buchführungspflicht (s. Anm. 17) und der Einhaltung der Flächengrenze (s. Anm. 18) dürfen die Tierbestände 50 Vieheinheiten (VE) nicht übersteigen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Dazu wird auf den Vieheinheiten-Umrechnungsschlüssel in Anl. 1 zum BewG verwiesen. Danach entsprechen Kühe, Färsen und Masttiere einer VE; andere Tiere werden mit 0,0011 VE (zB Mastenten in der Aufzucht) bis zu 1,2 VE (zB Zuchtbullen) veranschlagt. Wie bei der Flächengrenze entfaltet der Einheitswertbescheid insoweit weder eine Bindungswirkung, noch ist er Grundlagenbescheid (glA KUBE in KIRCHHOF XII. § 13a Rn. 2).

Nachhaltige Grenzüberschreitung: Bei der Tierbestandsgrenze gilt – anders als bei der Flächengrenze (s. Anm. 18) – nicht das Stichtagsprinzip (R 13a.1 Abs. 1 iVm. R 15.5 Abs. 2 EStR). Die Grenze muss daher (wie bei Bestimmung eines Strukturwandels) nachhaltig über einen Zeitraum von drei Jahren überschritten sein (aA WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 145 unter Hinweis auf Nds. FG v. 9.1.1986 – III/VII 558/83, nv., rkr.); zur Nachhaltigkeit der Grenzüberschreitung s. auch Anm. 14.

Bedeutung der Tierbestandsgrenze: Anders als nach § 13a aF hat der Tierbestand keinen Einfluss mehr auf die Höhe der Durchschnittssätze. Die Vieheinheitengrenze dient nur noch der Bestimmung des sachlichen Geltungsbereichs der Durchschnittssatzgewinnermittlung, die danach nur zulässig ist, wenn die Tierbestände insgesamt 50 VE nicht übersteigen. Eine verstärkte Tierhaltung oder Tiererzeugung wird nicht zusätzlich berücksichtigt. Im Hinblick auf die anderen Beschränkungen bleibt die Funktion der relativ hohen Tierbestandsgrenze (so HILLER, Inf. 1999, 449 [451]) mangels einer Entwurfsbegründung unklar. Dementsprechend hatte der auf den Petersberger Vorschlägen beruhende Entwurf zu § 13a (s. Anm. 3) auf die Tierbestandsgrenze ganz verzichtet (BTDrucks. 13/7480, 28) und dies mit der fehlenden praktischen Bedeutung angesichts der anderen Grenzen begründet (BTDrucks. 13/7480). Die Vieheinheitengrenze dient uE offenkundig der weiteren Einschränkung der Flächengrenze. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 kann ein 20 ha-Betrieb nämlich bis zu 200 VE halten, ohne in die gewerbliche Tierzucht zu geraten. Trotzdem ist ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mit 50 Milchkühen nicht der typische Kleinbetrieb, für den die Durchschnittssatzgewinnermittlung vorgesehen ist (MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 12d).

Bestimmung des Tierbestands: Maßgebend für die Umrechnung der Tierbestände in VE (VE) ist der Futterbedarf. Daher sind nur flächenabhängige Tiere in die VE-Grenze einzubeziehen (s. auch BFH v. 16.12.2004 – IV R 4/04, BStBl. II 2005, 347). Dazu wird in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 auf die (allerdings inzwischen veraltete) Anl. 1 zu § 51 BewG verwiesen. Aktueller und stärker differenzierend ist der Umrechnungsschlüssel in R 13.2 Abs. 1 EStR; im Übrigen sind die einschlägigen Verwaltungsanweisungen heranzuziehen, die auch exotische Tiere, wie sog. Altweltkameliden und Straußenvögel erfassen.

► *Keine Berücksichtigung von nicht in der Anlage 1 zum BewG aufgeführten Tieren:* Wegen der gesetzlichen Verweisung auf die Anl. 1 zum BewG wird die Heranziehung der im Verwaltungswege erlassenen Umrechnungsschlüssel für unzulässig gehalten; in der Anl. 1 nicht erfasste Tiere sollen daher nicht zu berücksichtigen sein (so MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 12b). Dies ist uE unzutreffend, denn auch die nicht in der Anl. 1 zum BewG erfassten Tiere sind nach bewertungsrechtl. Vorgaben in Vieheinheiten eingeordnet und eine entsprechende Anwendung dieser Regelung zur Lückenfüllung zulässig (glA KANZLER, DStZ 1999, 682 [686]; KUBE in KIRCHHOF XII, § 13a Rn. 2 Fn. 7). Der Gesetzgeber sollte den Umrechnungsschlüssel aber aufgrund einer Ermächtigung durch RechtsVO regeln und so künftig Anpassungsschwierigkeiten vermeiden.

► *Berücksichtigung von Pensionsvieh:* Ebenso wie bei der Zuordnung der Tiere zur landwirtschaftlichen Tierhaltung nach § 13 Abs. 1 (s. § 13 Anm. 77) sind die fremden Tiere aus einer Lohnmast oder Pensions- und Lohntierhaltung in die Vieheinheitengrenze einzubeziehen. Maßgebend ist insoweit nur, ob die im Betrieb gehaltenen Tiere eine ausreichende Futtergrundlage haben; dafür können die Eigentumsverhältnisse keine Rolle spielen (BFH v. 29.11.2007 – IV R 49/05, BStBl. II 2008, 425, zu II.2.b; Nds. FG v. 7.3.1988 – III 61/85, EFG 1988, 518, rkr., zu § 13a aF; glA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. B 16; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 12a; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 141; aA noch KANZLER, DStZ 1999, 682 [686], mit dem Argument, die Erträge aus Pensionsviehhaltung seien nach Abs. 6 Nr. 3 zu erfassen). Unseres Erachtens ist der hM zuzustimmen. Die Berücksichtigung des Pensionsviehs bei der Tierbestandgrenze des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 schließt eine Erfassung der Gewinne aus der Pensionstierhaltung nicht aus, sofern diesen Dienstleistungen oder vergleichbare Tätigkeiten zugrunde liegen, die vom Grundbetrag nicht erfasst werden (BFH v. 29.11.2007 – IV R 49/05, BStBl. II 2008, 425, zu II.2.b).

d) Keine Überschreitung der Wertgrenze für Sondernutzungen (Nr. 4)

20

Ist der Landwirt nicht buchführungspflichtig (s. Anm. 17) und überschreitet sein Betrieb weder die Flächengrenze (s. Anm. 18) noch die Tierbestandsgrenze (s. Anm. 19), so darf als 4. Voraussetzung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen der Wert der selbst bewirtschafteten Sondernutzungen nach Abs. 5 nicht mehr als 2000 DM betragen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4).

Die Wertgrenze von 2000 DM gilt auch nach dem 31.12.2001 als Berechnungsgröße fort (§ 205 Abs. 2 BewG und § 152 Abs. 2 BewG idF des StEuglG). Erst nach Ermittlung des Einheitswerts wird das Ergebnis nach dem amtlichen Umrechnungskurs in Euro umgerechnet (s. Anm. 2 StEuglG).

Sondernutzungen, die der Wertgrenze unterliegen, sind die in Abs. 5 genannten Sondernutzungen, die entsprechende Gewinnzuschläge auslösen. Abs. 1

Satz 1 Nr. 4 verweist auf die „Sondernutzungen nach Abs. 5“ (s. Anm. 52). Einzu beziehen sind sowohl die Eigentums- als auch die Pachtgegenstände der Sondernutzungen, nicht jedoch verpachtete Sondernutzungen.

Einzelne oder zusammengefasste Sondernutzungen maßgebend: Nach Auffassung der FinVerw. ist die Wertgrenze von 2000 DM auf jede einzelne der in § 62 Abs. 1 BewG genannte Sondernutzung anzuwenden (R 13a.1 Abs. 1 Satz 2, R 13a.2 Abs. 2 Satz 2 EStR; glA ENGEL, NWB F. 3d, 618; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 147); nach aA sind die zusammengefassten sonstigen landwirtschaftlichen Nutzungen maßgebend (HILLER, Inf. 1999, 449 [451] Fn. 42; HILLER in LADEMANN, § 13a Rn. 54; KANZLER, DStZ 1999, 682 [686]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 209; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 13a; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 216; wohl auch MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 92). Die zusammengefassten Vergleichswerte der sonstigen landwirtschaftlichen Nutzung sind uE sowohl für die Wertgrenze des Abs. 1 Nr. 4 als auch für die Berechnung des Gewinnzuschlags nach Abs. 5 maßgebend. Zwar werden für die Arten der sonstigen landwirtschaftlichen Nutzung gesondert unmittelbare Vergleichswerte und nicht ein einheitlicher Vergleichswert ermittelt (§ 62 Abs. 2 BewG); nach dem Gesetzeswortlaut sind aber die Sondernutzungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) bzw. „die in § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b bis e des Bewertungsgesetzes genannten Nutzungen“ (Abs. 5 Satz 1) maßgebend. Dies ist aber ua. nur die sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e BewG und nicht die Arten dieser Nutzung, wie sie in § 62 Abs. 1 BewG iE aufgeführt sind. Auf § 62 BewG wird in Abs. 5 nicht verwiesen.

Sondernutzungen, die die Wertgrenze von 2000 DM überschreiten, können auch nicht bei den Sondergewinnen nach Abs. 6 erfasst werden. Wird die Grenze auch nur durch eine Sondernutzung überschritten, so entfällt die Befugnis und Verpflichtung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Diese konsequente Regelung dient der Vereinfachung, weil „Abgrenzungsprobleme zwischen den auf die Sondernutzungen und auf die landwirtschaftliche Nutzung entfallenden Aufwendungen und Erträge vermieden werden“ (BTDrucks. 14/265, 177). Allerdings ist der Gewinn auch nach Überschreiten der Wertgrenze noch bis zum Schluss des Wj. nach § 13a zu ermitteln, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung endet, durch die der Stpfl. auf den Wegfall der Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 hingewiesen wurde. Bei betrieblichen Veränderungen können sich daher aufgrund dieser Verzögerung erhebliche Besteuerungslücken ergeben. In der Praxis kann es nämlich bis zu drei oder vier Jahren dauern, bis die Wegfallmitteilung (s. Anm. 21) bekanntgegeben ist. Bis dahin ist der Gewinn aus diesen Sondernutzungen nur mit dem pauschalen Wertansatz von 512 € zu berücksichtigen (R 13a.2 Abs. 2 Satz 5 EStR; aA hier Anm. 54; krit. MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 23).

Sondernutzungen, die die Wertgrenze nicht überschreiten, können zu Zuschlägen nach Abs. 3 Nr. 2 iVm. Abs. 5 führen (s. Anm. 52).

Einheitswertbescheid als Grundlagenbescheid für Wertgrenze bei Sondernutzungen: Soweit der Einheitswertfeststellung kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung in Abs. 5 Satz 2 eine gewisse Bindungswirkung für die Werte der Sondernutzungen zukommt, die zu Zuschlägen bei der Durchschnittsatzgewinnermittlung führen können, ist der Einheitswertbescheid uE auch Grundlagenbescheid für die Bestimmung der 2000 DM-Wertgrenze, denn über die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 enthaltene Verweisung auf den „Wert der selbstbewirtschaft-

teten Sondernutzungen nach Abs. 5“ gilt die in Abs. 5 Satz 2 vorgesehene eingeschränkte Bindungswirkung (s. Anm. 53) uE auch für die Wertgrenze von 2000 DM je Sondernutzung.

e) Wegfall und Eintritt der sachlichen Voraussetzungen im Betrieb

21

Gesetzlich ist nur der Wegfall der Voraussetzungen der Durchschnittssatzgewinnermittlung bzw. Beginn und Ende der Buchführungspflicht geregelt. Ein Wiedereintritt in die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist danach ohne Weiteres zulässig. Zwar war im RegE zum StEntlG 1999/2000/2002 zunächst vorgesehen, eine Rückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung auszuschließen (BTDrucks. 14/265, 177); diese Regelung, die zu einer allmählichen Abschaffung der Durchschnittssatzgewinnermittlung geführt hätte (KANZLER, FR 1999, 423), wurde aber nicht Gesetz.

Bei Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 ist der Gewinn letztmalig für das Wj. nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, das nach Bekanntgabe der Mitteilung nach Abs. 1 Satz 2 endet (s. Anm. 25). Dies gilt aber nicht für den Übergang zur Betriebsverpachtung oder einer anderen Nutzungsüberlassung des Betriebs, bei der keine selbstbewirtschafteten Flächen mehr vorhanden sind (s. Anm. 18). Es bedarf uE keiner Mitteilung nach Abs. 1 Satz 2, wenn der § 13a-Betrieb im Ganzen verpachtet oder sonst zur Nutzung überlassen wird, weil dieser Übergang nicht den „Wegfall einer ... Voraussetzung des (Abs. 1) Satzes 1“ bewirkt, sondern dazu führt, dass ein Grundbetrag nicht mehr angesetzt werden kann (KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 213 und 228). Der Betrieb scheidet mit der Nutzungsüberlassung aus der Durchschnittssatzgewinnermittlung aus; sein Gewinn ist wie bei Neugründung des Betriebs durch EÜR oder Bestandsvergleich zu ermitteln, anderenfalls zu schätzen (aA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. 26).

Bei Wiedereintritt der sachlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–4 für einen nicht buchführungspflichtigen Betrieb bedarf es keiner förmlichen Mitteilung, wie dies etwa beim Wegfall der Buchführungspflicht vorgesehen ist (§ 141 Abs. 2 Satz 2 AO). Das FA hat lediglich die Rechtswirkungen der nach Abs. 1 Satz 2 ergangenen Mitteilung zu beseitigen (R 13a.1 Abs. 3 Satz 6 EStR), indem es die Durchschnittssatzgewinnermittlung für das nächstfolgende Wj. anstelle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 durchführt. Dies gilt ebenso für den Ablauf der vierjährigen Bindungsfrist nach einem auf anderweitige Gewinnermittlung gerichteten Antrag gem. Abs. 2 (s. Anm. 30 ff.). Entfällt die Buchführungspflicht durch Unterschreiten der entsprechenden Buchführungsgrenzen in § 141 Abs. 1 AO, so ist die Durchschnittssatzgewinnermittlung verzögert erst wieder nach Ablauf des Wj. zulässig, das auf das Wj. folgt, in dem die FinBeh. feststellt, dass die Voraussetzungen der Buchführungspflicht nicht mehr vorliegen (R 13a.1 Abs. 3 Satz 3 EStR).

Einstweilen frei.

22–24

III. Mitteilungspflicht des Finanzamts und letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Satz 2)

25 1. Mitteilungspflicht der Finanzbehörde bei Eintritt in die Buchführungspflicht oder Wegfall der Voraussetzungen des Satzes 1

Nach der indirekten Anordnung in Abs. 1 Satz 2 hat die FinBeh. (das FA) den Stpfl. nicht nur gem. § 141 Abs. 2 AO auf den Beginn der Buchführungspflicht, sondern auch auf den Wegfall der Voraussetzungen des Satzes 1 hinzuweisen. Rechtsfolge dieser Mitteilung ist die „letztmalige“ GE nach Durchschnittssätzen „für das Wirtschaftsjahr, das nach Bekanntgabe der Mitteilung endet“. Beide Mitteilungen können miteinander verbunden werden.

Die Mitteilung über Beginn (und Ende) der Buchführungspflicht ist rechtsgestaltender und belastender Verwaltungsakt mit Dauerwirkung, die den Beginn der Buchführungspflicht konstitutiv auslöst (BFH v. 3.12.1987 – IV R 4/87, BStBl. II 1988, 269; v. 19.10.1989 – IV R 19/88, BFH/NV 1990, 617; zu weiteren Einzelheiten s. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 23. Da die Buchführungsmitteilung auf der Verwirklichung anderer Merkmale beruht, als denen, die für den Wegfall der GE nach Durchschnittssätzen maßgebend sind, kann die Buchführungsmitteilung im Falle ihrer Unwirksamkeit nicht in eine Wegfallmitteilung umgedeutet werden. Ungeachtet des Wegfalls der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 ist daher die GE nach § 13a so lange durchzuführen, bis eine Mitteilung nach Abs. 1 Satz 2 ergeht.

Die Mitteilung über den Wegfall einer oder mehrerer der Voraussetzungen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 ist der Buchführungsmitteilung gem. § 141 Abs. 2 AO nachgebildet (vgl. BTDrucks. 8/3673, 16), ohne allerdings eine Mitteilung für den Wiedereintritt der entsprechenden Voraussetzungen vorzusehen (s. Anm. 21). Es handelt sich daher ebenfalls um einen anfechtbaren rechtsgestaltenden (konstitutiven) Verwaltungsakt (BFH v. 29.3.2007 – IV R 14/05, BStBl. II 2007, 816).

Zweck der Mitteilung über den Wegfall der Voraussetzungen für die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist es, ebenso wie bei der Mitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO, der Rechtssicherheit zu dienen und den unerfahrenen Landwirt vor Überraschungen hinsichtlich der anzuwendenden Gewinnermittlungsart zu bewahren (BTDrucks. 8/3673, 16). Diesen Schutz verwirkt der Landwirt, der wissentlich falsche StErklärungen abgibt, die das FA zur Durchführung einer Durchschnittssatzgewinnermittlung veranlassen. Unter diesen Umständen entfällt die Mitteilungspflicht des FA, das bei Bekanntwerden der tatsächlichen Verhältnisse zur Gewinnschätzung befugt ist (BFH v. 29.11.2001 – IV R 13/00, BStBl. II 2002, 147). Die Mitteilung ist auch entbehrlich, wenn der Stpfl. jahrelang keine StErklärungen einreicht, aus denen das FA den Wegfall der Voraussetzungen einer GE nach Durchschnittssätzen hätte erkennen können; das FA ist dann zur Gewinnschätzung befugt (FG München v. 22.9.2009 – 2 K 4141/06, EFG 2010, 210, aus anderen Gründen aufgehoben, BFH v. 22.9.2010 – IV B 120/09, BFH/NV 2011, 257).

Mitteilung bei Wegfall einer anderen Voraussetzung: Die Mitteilung nach Abs. 1 Satz 2 ist bei Wegfall einer oder mehrerer Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 3 bekanntzugeben. Nach dem Wortlaut der Nr. 2 bis 4 des Abs. 1 Satz 1 entfallen die Voraussetzungen, wenn die dort festgelegten Grenzen überschritten werden. Das ist jedoch weder bei einer Neugründung eines

land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (s. auch Anm. 26) noch bei der einer Neueröffnung gleichzustellenden Nutzungsüberlassung des Betriebs durch Verpachtung, Wirtschaftsüberlassung oder Nießbrauch denkbar. In diesen Fällen bedarf es keiner Mitteilung. Der Erwerber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs muss daher selbst prüfen, ob er die Voraussetzungen der GE nach Durchschnittssätzen erfüllt. Daher geht auch die Befugnis und Verpflichtung zur GE nach Durchschnittssätzen bei Einbringung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in eine neu gegründete PersGes. nicht vom Einzelunternehmen auf die Gesellschaft über (BFH v. 26.5.1994 – IV R 34/92, BStBl. II 1994, 891). Im Fall der Nutzungsüberlassung des gesamten Betriebs ist die Durchschnittssatzgewinnermittlung von Anfang an ausgeschlossen (s. Anm. 21).

Bekanntgabe einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres: Obwohl gesetzlich keine Frist für die Mitteilung vorgesehen ist, soll die Mitteilung über den Wegfall der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in Anlehnung an die Monatsfrist für die Buchführungsmitteilung (vgl. AEAO zu § 141 Nr. 4 Satz 2) mindestens einen Monat vor Beginn des Wj. bekanntgegeben werden (R 13a.1 Abs. 2 Satz 1 EStR). Nach Auffassung des BFH darf diese Frist aber unterschritten werden, weil die Gerichte an norminterpretierende Verwaltungsanweisungen nicht gebunden sind; ist dem Stpfl. eine Umstellung der Gewinnermittlung zum vorgesehenen Stichtag aufgrund einer kurzfristigen Mitteilung aber nicht mehr rechtzeitig möglich, so können ihm durchaus gem. § 148 Satz 1 AO, ggf. rückwirkend gem. § 148 Satz 2 AO, in erforderlichem Umfang Erleichterungen bewilligt werden (BFH v. 29.3.2007 – IV R 14/05, BStBl. II 2007, 816). Dieses Urt. ist uE abzulehnen, soweit es die Unterschreitung der Monatsfrist für zulässig hält, ohne dass ein besonderer Grund dafür vorliegt, von einer gleichheitsgerechten Anwendung der Verwaltungsanweisungen abzuweichen. Der Finanzbeamte ist an die EStR gebunden und setzt sich bei Nichtbeachtung einer Dienstaufsichtsbeschwerde aus. Fraglich ist auch, ob die Vorschrift des § 148 AO den Fall der Einrichtung einer EUR betrifft, zu der der Stpfl. nach der Rspr. des BFH nicht gezwungen werden kann (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346).

2. Letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

26

Nach Satz 2 ist der Gewinn „letztmalig“ für das Wj. nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, das nach Bekanntgabe der Mitteilung endet, durch die die FinBeh. auf den Wegfall einer der Voraussetzungen des Satzes 1 hingewiesen hat. Der Begriff „letztmalig“ ist auslegungsbedürftig.

„Letztmalig“ bedeutet, dass zuvor eine GE nach Durchschnittssätzen erfolgt sein muss. Daher ist bei einem neugegründeten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb keine Mitteilung des FA erforderlich, wenn die Voraussetzung des Satz 1 nicht gegeben sind. Als Neugründung wird von der FinVerw. auch die Übernahme eines Betriebs im Ganzen zur Bewirtschaftung als Eigentümer oder Nutzungsberechtigter angesehen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Betrieb entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder zur Nutzung überlassen wird. Der Übergang der Buchführungspflicht auf den Eigentümer oder Nutzungsberechtigten nach § 141 Abs. 3 AO ist zu beachten (BMF v. 27. 3. 1981 – IV C 4 - S 2230-10/81, BStBl. I 1981, 282 – Tz. 2.1.2).

„Letztmalig“ bedeutet nicht, dass zukünftig eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht mehr möglich ist. Wenn die Voraussetzungen des

Satzes 1 wieder gegeben sind und kein Antrag nach Abs. 2 (s. Anm. 30 ff.) gestellt wurde, kann der Gewinn daher erneut nach Durchschnittssätzen ermittelt werden, ohne dass es einer Mitteilung bedürfte.

27–29 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Antrag auf anderweitige Gewinnermittlung**

30 **I. Antragsgebundene Abwahl der Durchschnittssatzgewinnermittlung (Abs. 2 Satz 1)**

Nach Abs. 2 Satz 1 ist der Gewinn eines Betriebs, der die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt, auf Antrag für vier aufeinanderfolgende Wj. nicht nach den Durchschnittssätzen der Abs. 3 bis 6 zu ermitteln. Tatbestandsvoraussetzungen des Wahlrechts auf anderweitige GE sind ein Betrieb „im Sinne des Absatzes 1“ und ein entsprechender Antrag des Stpfl. Rechtsfolge ist die GE „nicht nach den Absätzen 3 bis 6“ mit einer Bindungsfrist für vier Wj.

Bedeutung des Wahlrechts auf anderweitige Gewinnermittlung: Die Abwahl der Durchschnittssatzgewinnermittlung führt zu einer vorübergehenden Aussetzung der GE nach Durchschnittssätzen. Sie ist sinnvoll, wenn der Durchschnittssatzgewinn den tatsächlichen Gewinn übersteigt (s. dazu GEKLE, HLBS-Report 2004, 81 [85]) oder wenn der Betrieb tatsächlich Verluste erwirtschaftet, die nach § 13a grds. nicht berücksichtigt werden (zu atypischen Ausnahmefällen s. Anm. 4). Weil dem Stpfl. das Wahlrecht zusteht, kann er gegen das Verlustrechnungsverbot auch keine Verletzung des Gleichheitssatzes geltend machen (s. Anm. 5). Gleichwohl muss ein derartiger Antrag wohlbedacht sein, weil die Ermittlung der tatsächlich erzielten Gewinne zu einer Überschreitung einer der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 AO führen kann. Eine dadurch begründete Buchführungspflicht schließt dann die Rückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung aus, auch wenn die übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 bis 4 weiterhin erfüllt sein sollten (s. R 13a.1 Abs. 4 EStR).

Ein Betrieb iSd. Abs. 1, dem das Wahlrecht auf anderweitige GE zusteht, ist ein nicht buchführungspflichtiger Betrieb, der die sachlichen Voraussetzung der GE nach Durchschnittssätzen erfüllt und damit zwingend die pauschalierte GE durchführen muss. Dies kann ein neueröffneter (erworbener oder gepachteter) land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder ein Betrieb sein, für den die Durchschnittssatzgewinnermittlung bereits durchgeführt wurde.

Der Antrag des Steuerpflichtigen ist form- und fristgebunden (s. Anm. 32); seine Rücknahme ist eingeschränkt (s. Anm. 33). Er muss auf eine der beiden zulässigen Gewinnermittlungsarten gerichtet sein, die dann auch für das erste und die drei folgenden Wj. durchzuführen sind (Hess. FG v. 9.6.2005 – 5 K 4436/00, nv., juris, rkr.).

Anderweitige Gewinnermittlung als Rechtsfolge: Mit der negativen Anordnung, dass der Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen zu ermitteln sei, ist noch nicht bestimmt, welche Gewinnermittlungsart stattdessen anzuwenden ist. Satz 2 lässt sich entnehmen, dass der Gesetzgeber von der alternativen Wahl der EÜR oder des Bestandsvergleichs ausgegangen ist. Damit ist einerseits eine Voll-

schätzung des Gewinns ausgeschlossen; sie würde daher gem. Abs. 2 Satz 2 die Rückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung für den gesamten Vierjahreszeitraum bewirken (s. Anm. 31). Andererseits ist der Stpfl. damit aber auch nicht an eine dieser beiden Gewinnermittlungsarten gebunden, sondern kann in zulässiger Weise von einer zur anderen übergehen. Der Übergang von der Durchschnittssatzgewinnermittlung zum Bestandsvergleich oder zur EÜR führt idR zu Gewinnkorrekturen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 74 f.); beim Übergang zum Bestandsvergleich ist eine als Übergangsbilanz bezeichnete Anfangsbilanz zu erstellen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 50 ff.).

Bindungsfrist von vier Wirtschaftsjahren: Da der Stpfl. aufgrund seines Antrags den Gewinn für vier aufeinander folgende Wj. nicht nach Durchschnittssätzen zu ermitteln hat, entfällt eine Bindung an eine der beiden zulässigen Gewinnermittlungsarten gem. Abs. 1 oder 3, so dass ein Übergang von der EÜR zum Bestandsvergleich oder umgekehrt durchaus zulässig ist. Eines besonderen wirtschaftlichen Grundes bedarf es jedenfalls nicht, wenn der Landwirt von der EÜR zur Regel-Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 1 übergeht; der Übergang vom Bestandsvergleich zur EÜR ist durch den Vereinfachungsgedanken gerechtfertigt (aA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. C 11, der auf BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102, verweist). Die Grundsätze des BFH-Urteils v. 9.11.2000 (IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102) sind uE zum willkürlichen, mehrfachen Wechsel der Gewinnermittlungsart ergangen und daher auf den einmaligen Übergang während der Bindungsfrist nicht anzuwenden. Nach Ablauf des Vierjahreszeitraums ist der Gewinn wieder nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, es sei denn, die Voraussetzungen des Abs. 1 seien inzwischen entfallen oder der Stpfl. stellt einen neuen Antrag nach Abs. 2 (Nds. FG v. 22.1.2008 – 4 K 11246/04, EFG 2008, 1203, rkr.). Einer erneuten Mitteilung bedarf es nicht (R 13a.1 Abs. 3 Satz 5 EStR). Die Rückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung kann zu Gewinnkorrekturen (Zu- und Abrechnungen) führen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 65 ff. und 75).

Verkürzung und Verlängerung der Bindungsfrist: Da die Bindungsfrist nach Wj. und nicht nach Kj. bestimmt ist, verkürzen RumpfWj. den Zeitraum; entsprechend verlängert sich der Zeitraum durch das verlängerte Wj. nach § 8c Abs. 2 EStDV (s. § 4a Anm. 33 und 35). Die vom BFH zu § 6b entwickelten Grundsätze zur Verklammerung zweier RumpfWj. sind uE nicht auf die Bindungsfrist des Abs. 2 Satz 1 anzuwenden (BFH v. 23.4.2009 – IV R 9/06, BStBl. II 2010, 664). Die Bindungsfrist wird auch durch einen Betriebsübergang auf den Eigentümer, Nutzungsberechtigten oder Rechtsnachfolger bzw. eine Einbringung verkürzt, weil die Befugnis und Verpflichtung zur GE nach Durchschnittssätzen nicht auf den Übernehmer übergeht (glA GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 25; aA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. C 14); § 141 Abs. 3 AO ist auf Abs. 2 nicht anwendbar, weil eine Buchführungspflicht gerade nicht besteht, ihr Nichtbestehen aber eine Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 ist. Dem Übernehmer, der die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt, steht aber seinerseits das Wahlrecht für einen neuen Vierjahreszeitraum zu (ähnlich KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 169).

Die Vierjahresfrist verkürzt sich auch, wenn der Stpfl. innerhalb der Frist darauf hingewiesen wird, dass

- eine der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 AO überschritten ist oder
- die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 nicht mehr erfüllt sind.

Eine entsprechende finanzbehördliche Mitteilung vor Beginn des Wj. verpflichtet zu der anderweitigen GE ohne Rückkehrmöglichkeit zur Durchschnittssatzgewinnermittlung nach Ablauf des Vierjahreszeitraums (R 13a.1 Abs. 4 Satz 2 EStR). Die Bekanntgabe der Mitteilungen während der Vierjahresfrist soll offenkundig verhindern, dass der Stpfl. die Zwangsrückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung dadurch bewirkt, dass er keine GE vorlegt (glA WIEGAND in FELSMA, Rn. C 175). Der Stpfl. sollte dann die Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 vor Bekanntgabe einer entsprechenden Mitteilung herbeiführen. Bei Wegfall einer der Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2–4 könnte der Stpfl. immerhin Maßnahmen zur Einhaltung der entsprechenden Grenze ergreifen (Verpachtung von Einzelflächen sowie Verringerung des Tierbestände und Sondernutzungen).

31 II. Zwangsrückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung bei wahlrechtswidrigem Verhalten (Abs. 2 Satz 2)

Wird der Gewinn für eines der Wj. des Vierjahreszeitraums durch den Stpfl. nicht durch BV-Vergleich oder durch EÜR ermittelt, so führt dies wieder zur Durchschnittssatzgewinnermittlung für den gesamten Zeitraum von vier Wj. Das Wahlrecht steht daher unter der aufschiebenden Bedingung einer ordnungsgemäßen GE nach § 4 Abs. 1 oder 3, die einen Wechsel zwischen diesen Gewinnermittlungsarten nicht ausschließt (s. Anm. 30).

Bedeutung des Abs. 2 Satz 2: Die Rechtsfolge des Satzes 2 eröffnet dem Stpfl. faktisch eine weitere Option, das ursprünglich ausgeübte Wahlrecht tatsächlich zu widerrufen, indem er die gewählte GE für eines der Wj. nicht oder grob fehlerhaft durchführt und daher zur Durchschnittssatzgewinnermittlung für den gesamten Vierjahreszeitraum zurückkehren muss. Diese vom Gesetzgeber als Sanktion gedachte Rechtsfolge erweist sich für den Stpfl. als günstig, wenn der Betrieb wider Erwarten Gewinne abwirft, die den Durchschnittssatzgewinn übersteigen (zur Kritik an dieser Rechtsfolge KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 32). Mit der Beseitigung der Rechtswirkungen des Wahlrechts entfallen auch die Gewinnkorrekturen, die durch den Übergang auf die andere Gewinnermittlungsart erforderlich wurden (s. Anm. 30 „Anderweitige Gewinnermittlung als Rechtsfolge“).

Der Gewinn wird nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, wenn der Stpfl. weder eine Übergangsbilanz (s. Vor §§ 4–7 Anm. 50 ff.) aufstellt noch eine Buchführung einrichtet. Hat der Stpfl. die Übergangsbilanz aufgestellt, die Gewinnkorrekturen vorgenommen (s. Anm. 30) und eine Buchführung eingerichtet, dann bewirken Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel nicht die Zwangsrückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung. Das FA wird eine Teilschätzung des Gewinns vornehmen (KANZLER, DStZ 99, 682 [687], mwN auch zur aA). Nur die Vollschätzung des Gewinns aus LuF führt zur Unwirksamkeit des Wahlrechts und Fortführung der Durchschnittssatzgewinnermittlung.

Der Gewinn wird nicht durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt. Der Antrag auf anderweitige Gewinnermittlung ist daher nur wirksam, wenn die vorgelegte Gewinnermittlung durch EÜR auf tatsächlichen Aufzeichnungen der BE und BA beruht. Eine geordnete Belegsammlung genügt den Anforderungen an eine Aufzeichnung der BE und BA nicht (BFH v. 16.12.2004 – IV R 18/03, BFH/NV 2005, 881, zu § 13a Abs. 2 aF, das Ur. ist uE aber auch weiterhin gültig; glA GOSSERT in KORN, § 13a

III. Antragsform, Frist und Rücknahme (S. 3 u. 4) Anm. 31–32 § 13a

Rn. 28; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21, Rn. 160; NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 15; SPIEGELS in B/B, § 13a Rn. 18; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 198; aA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 105). Aufzeichnungsmängel, die nur zu einer Teilschätzung führen, lassen das Wahlrecht unberührt (glA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. 12).

Zwangsläufige Rückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung als Rechtsfolge: Die vorübergehende Abwahl der GE nach Durchschnittssätzen entfällt auch rückwirkend, wenn der Betriebsinhaber seinen Gewinn im ersten oder einem der folgenden Wj. weder durch BV-Vergleich noch durch EÜR ermittelt, dh. entweder keine Anfangsbilanz aufstellt oder Buchführung einrichtet, noch die geringen Anforderungen an die Aufzeichnungen für eine EÜR erfüllt. Verfahrensrechtlich führt die Nichterfüllung der Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 während des Vierjahreszeitraums als rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur Änderung auch anderer bereits bestandskräftiger Veranlagungen dieses Zeitraums. Für die Fälle des Abs. 2 aF hatte die FinVerw. eine vorläufige Festsetzung, allerdings nur für das erste Wj. des Vierjahreszeitraums nach § 165 AO vorgesehen (R 129 Abs. 4 Satz 4 EStR 1999).

III. Antragsform, Frist und Rücknahme des Antrags (Abs. 2 Sätze 3 und 4)

1. Form des Antrags und Frist (Abs. 2 Satz 3)

32

Der Betriebsinhaber hat den Antrag schriftlich und innerhalb einer Frist zu stellen. Der Antrag muss auf eine der beiden zulässigen Gewinnermittlungsarten gerichtet sein (s. Anm. 30). Er ist im Übrigen nur wirksam, wenn die anderweitige Gewinnermittlung auch für das land- und forstwirtschaftliche Wj. erstellt wird (FG Sachsen v. 10.6.2003 – 2 K 2343/01, nv., juris, rkr.; Hess. FG v. 9.6.2005 – 5 K 4436/00, nv., juris, rkr.).

Antragsberechtigter ist der Stpfl., dem die Einkünfte aus dem Betrieb est-rechtl. zuzurechnen sind. Bei einer Mitunternehmerschaft ist der Antrag von den zur Geschäftsführung und Vertretung berufenen Mitunternehmern im Namen der Mitunternehmerschaft zu stellen.

Schriftform des Antrags: Für die schriftliche Antragstellung genügt es, dass der Land- und Forstwart auf der der EStErklärung beizufügenden Anl. L (Land- und Forstwirtschaft) das entsprechende Kästchen ankreuzt. Ist der Antrag auf Ermittlung des Gewinns aus LuF durch Bestandsvergleich gerichtet, dann reicht es aus, dass sich aus den Eintragungen in der Anl. L zur unterschriebenen ESt-Erklärung und den beigefügten Unterlagen (Bilanz, GuV) eindeutig ein derartiger Wille ergibt, selbst wenn das für die Antragstellung vorgesehene Feld wesentlichlich nicht angekreuzt wurde (BFH v. 28.1.1988 – IV R 12/86, BStBl. II 1988, 530; v. 4.6.1992 – IV R 123–124/91, BStBl. II 1993, 125). Die bloße Vorlage einer auf das Kj. abgestellten EÜR mit der EStErklärung ist dagegen nicht ausreichend (BFH v. 28.1.1988 – IV R 61/86, BStBl. II 1988, 532).

Antragsfrist bis zur Abgabe der Steuererklärung und Zwölfmonatsfrist: Der Betriebsinhaber hat den Antrag bis zur Abgabe der StErklärung, spätestens jedoch zwölf Monate nach Ablauf des ersten Wj., auf das er sich bezieht, zu stellen (Abs. 2 Satz 2). Da die Antragsfrist mit Abgabe der StErklärung endet, ist die Erklärung des Kj. maßgebend, in dem das erste Wj. des Vierjahreszeitraums be-

ginnt. Trotz dieser weiträumigen Überlegungsfrist können sich bei Übernahme von Betrieben mit Bildung eines RumpfWj. Schwierigkeiten ergeben, denn wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb am 1.1.01 übernommen, so ist der Antrag nach Abs. 2 Satz 3 für das RumpfWj. vom 1.1. bis 30.6.01 bis spätestens zum 30.6.02 zu stellen. Die StErklärung für den VZ 01 kann aber erst nach dem 30.6.02 abgegeben werden, so dass der Antrag bereits vorher gestellt werden muss.

Steuererklärung iSd. Abs. 2 Satz 3 kann die vereinfachte EStErklärung für ArbN, in der lediglich Angaben zu der Einkunftsart „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ gemacht werden, nicht sein (FG Rhld.-Pf. v. 20.11.2009 – 5 K 1593/08, EFG 2011, 791, Az. BFH IV R 51/10). Bei einer Mitunternehmerschaft ist die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus dem Betrieb die maßgebende StErklärung und nicht EStErklärungen der Mitunternehmer (Ausnahme: § 180 Abs. 3 AO). Auch bei der gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2b AO, ist die beim LageFA einzureichende Feststellungserklärung maßgebend (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO); bei diesem FA ist auch der Antrag selbst zu stellen.

Antragsfrist als Ausschlussfrist: Die Antragsfrist ist eine gesetzliche Frist (Ausschlussfrist), die nicht verlängert werden kann. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand kommt daher nur unter den Voraussetzungen des § 110 AO in Betracht. Wird die Frist für die Abwahl der GE nach Durchschnittssätzen iSd. Abs. 2 Satz 3 aufgrund von Fehlern im Steuerberaterbüro versäumt, dann entfällt das Hindernis für einen rechtzeitigen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 Abs. 2 Satz 1 AO an dem Tag, an dem der Steuerberater die Sache selbst bearbeitet hat oder ihm zur Bearbeitung vorgelegt wurde; das ist spätestens der Tag der Abgabe der EStErklärung (Nds. FG v. 22.1.2008 – 4 K 11246/04, EFG 2008, 1203, rkr.).

33 2. Antragsrücknahme (Abs. 2 Satz 4)

Der Antrag auf Abwahl der GE nach Durchschnittssätzen kann innerhalb der Frist des Abs. 2 Satz 3 zurückgenommen werden. Wird der Antrag, wie allg. üblich, mit der Abgabe der StErklärung verbunden, so ist eine Rücknahme ausgeschlossen, weil mit der Abgabe der StErklärung auch die Antragsfrist abgelaufen ist. Da der Antrag selbst der Schriftform unterliegt, ist uE auch die Rücknahme schriftlich durch empfangsbedürftige Willenserklärung vorzunehmen. Wurde der Antrag innerhalb der Zwölfmonatsfrist des Abs. 2 Satz 3 gestellt, so ist die Rücknahme vor Ablauf dieser Frist zu erklären. Auch für die Rücknahmefrist kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht (s. Anm. 32). Dies wäre denkbar, wenn der Stpfl. den Antrag auf anderweitige GE wegen eines erheblich niedrigeren Gewinns oder eines Verlustes gestellt hat, das FA aber den Gewinn erhöht, so dass sich die GE nach Durchschnittssätzen als vorteilhafter erweisen würde. In diesem Fall wäre außer der Antragsrücknahme auch die bloße Unterlassung des BV-Vergleichs oder einer EÜR möglich, die von Gesetzes wegen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen führt (s. Anm. 31).

34–37 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen**

I. Zusammensetzung und Erfassung des Durchschnittsatzgewinns

38

Komponenten des Durchschnittsatzgewinns: Nach Abs. 3 Satz 1 besteht der Durchschnittsatzgewinn aus der Summe von

1. Grundbetrag iSd. Abs. 4 (s. Anm. 46 ff.),
2. Zuschlägen für Sondernutzungen iSd. Abs. 5 (s. Anm. 52 ff.),
3. Sondergewinnen des Abs. 6 (s. Anm. 60 ff.),
4. vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen (s. Anm. 39) und
5. vereinnahmten Kapitalerträgen aus der Anl. betrieblicher Veräußerungserlöse (s. Anm. 40).

Nach Abs. 3 Satz 2 sind verausgabte Pachtzinsen und diejenigen Schuldzinsen und dauernden Lasten, die BA sind, abzusetzen (s. Anm. 41).

Im Hinblick auf die pauschalierten Gewinnansätze dürfen die abzusetzenden Beträge insgesamt jedoch nicht zu einem Verlust führen (Abs. 3 Satz 3).

Zeitanteilige Zurechnung des Durchschnittsatzgewinns: Entspricht das Wj., wie im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb üblich, nicht dem Kj., so ist der Durchschnittsatzgewinn entsprechend dem zeitlichen Anteil gleichmäßig auf die beiden betroffenen Kj. aufzuteilen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1). Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne sind jedoch dem Gewinn des Kj. zuzurechnen, in dem sie entstanden sind. Zur Anwendung der Durchschnittssätze auf das Wj. der Land- und Forstwirte und zur Anwendung auf Rumpfwj. und verlängerte Wj. s. Anm. 10.

II. Ansatz tatsächlich erzielter Einnahmen

1. Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 4)

39

Nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 sind vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen als Teil des Durchschnittsatzgewinns anzusetzen.

Erweiterung des Tatbestands im Gesetzgebungsverfahren: Ursprünglich sah der Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002 nur die Hinzurechnung von Pachtzinsen vor (BTDrucks. 14/265, 11). Mit der Änderung durch den FinAuss. sollte sichergestellt werden, „dass Mieteinnahmen ebenso wie Pachteinnahmen bei der Durchschnittsatzgewinnermittlung gesondert erfasst werden“ (BTDrucks. 14/443, 59). Damit ist nicht nur der Mietzins aus der Nutzungsüberlassung eines Viehstalls, sondern auch die Miete für Wohnungen im gewillkürten oder geduldeten BV gesondert zu erfassen.

Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen sind sämtliche Gegenleistungen für entgeltliche Nutzungsüberlassungen, ungeachtet der vertraglichen Bezeichnung. Zu erfassen sind die „vereinnahmten“ Beträge. Der Begriff der Vereinnahmung weist auf die Anwendung des § 11 Abs. 1 hin. Zu erfassen sind insbes. die Entgelte für die Überlassung von WG des BV wie etwa Grund und Boden, Gebäude, Mietwohnungen, bewegliche oder immaterielle WG (R 13a.2 Abs. 4 EStR).

Dazu gehören auch Erbbauzinsen, Nießbrauchsentgelte, Pachtentgelte und Leasinggebühren für die Milchreferenzmenge oder Zahlungsansprüche nach dem GAP-RefG (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 185; aA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 13a Rn. 23), der Pachtzins für die Jagd, soweit er auf die landwirtschaftlichen Nutzflächen entfällt, Kippgebühren und andere Vergütungen für die Nutzung landwirtschaftlicher Flächen (BFH v. 23.5.1985 – IV R 27/82, BFH/NV 1986, 85). Zu erfassende Einnahmen sind auch Umlagen und Nebenentgelte, die dem Landwirt als Vermieter einer zum landwirtschaftlichen BV gehörenden Wohnung zusätzlich zur Grundmiete gezahlt werden (BFH v. 14.5.2009 – IV R 47/07, BStBl. II 2009, 900). Die mit den Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden BA wie die Umlage zur Landwirtschaftskammer und Grundsteuer sind nicht zu berücksichtigen (BFH v. 5.12.2002 – IV R 28/02, BStBl. II 2003, 345). Die Bruttobesteuerung ist angesichts der Besonderheit der GE nach Durchschnittssätzen und der Möglichkeit einer Abwahl verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 14.5.2009 – IV R 47/07, BStBl. II 2009, 900).

Abgrenzung zu Dienstleistungen iSd. Abs. 6 Nr. 3: Werden WG des BV im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten überlassen und ist die Dienstleistung hierbei nur von untergeordneter Bedeutung, so sind die „Gewinne“ (uE die Einnahmen) daraus nach Auffassung der FinVerw. als Miet- oder Pachteinahmen nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 und nicht als Sondergewinne nach § 13a Abs. 6 Nr. 3 zu behandeln (R 13a.2 Abs. 3 Satz 7 und Abs. 4 Satz 4 EStR).

Diese Auffassung ist uE abzulehnen, soweit „Gewinne“ nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 erfasst werden sollen, dem Wortlaut nach aber nur die „vereinnahmten“ Beträge hinzuzurechnen sind. Eine Dienstleistung von untergeordneter Bedeutung läge danach wohl vor, wenn das Entgelt dafür weniger als 10 % des Gesamtentgelts betrüge. Entfällt auf die Dienstleistung ein höheres Entgelt, dann ist eine Aufteilung geboten, weil nach Abs. 6 Nr. 3 „Gewinne“ (nach Abs. 6 Satz 3 mit 35 % der Einnahmen), nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 aber nur Einnahmen hinzugerechnet werden.

Stillegungsprämien für landwirtschaftlicher Nutzflächen aufgrund öffentlicher Förderungsprogramme sind durch den Ansatz des Grundbetrags nach Abs. 4 abgegolten und daher nicht als Miet- und Pachtzinsen zu erfassen (R 13a.2 Abs. 4 Satz 5 EStR).

Vereinnahmte Schuldzinsen sind nicht ausdrükl. erwähnt. Soweit Einnahmen aus Kapitalvermögen im Bereich des BV anfallen (Zinserträge aus betrieblichen Bankkonten und Dividenden aus Genossenschaftsanteilen im BV), sind diese aber ebenfalls gesondert zu erfassen. Die Regelung in Abs. 3 Satz 1 ist uE planwidrig unvollständig (glA KANZLER, DStZ 99, 682 [690]; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 190; zur belastenden Analogie BFH v. 20.10.1983 – IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221). Eine Abgeltung dieser Einnahmen durch den Grundbetrag kommt uE nicht in Betracht, weil der Gesetzgeber nicht einerseits den vollen Schuldzinsenabzug nach Abs. 3 Satz 2 zulassen, die korrespondierenden Einnahmen aber außer Acht lassen kann (aA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. D 7; GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 32.1; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 221). Das Geldvermögen gehört nach § 33 Abs. 3 Nr. 1 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. Zu Kapitalerträgen aus der Wiederanlage bestimmter Veräußerungserlöse s. Anm. 40.

2. Vereinnahmte Kapitalerträge aus Grundstücksveräußerungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 5) 40

Nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 sind dem Durchschnittsatzgewinn auch vereinnahmte Kapitalerträge hinzuzusetzen, „die sich aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen iSd. Absatzes 6 Satz 1 Nr. 2 ergeben“. Der Begriff der Vereinnahmung weist auf die Anwendung des § 11 Abs. 1 hin.

Bedeutung der Hinzurechnungsvorschrift: Die Vorschrift wurde durch StÄndG 2001 (s. Anm. 2) eingefügt, um Steuerausfälle zu vermeiden, die nach § 13a aF aufgetreten waren (BTDrucks. 14/7341, 10). Sie bestimmt, dass die entsprechenden Erträge nicht durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten sind. Auch hier sieht das Gesetz, wie bei Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 (s. Anm. 39), eine Bruttobesteuerung vor, so dass BA, wie etwa Konto- und Depotgebühren, vom Abzug ausgeschlossen sind (R 13a.2 Abs. 5 EStR). Die Vorschrift erfasst allerdings nur einen geringen Teil der Kapitalerträge, denn grds. sind betriebliche Kapitalerträge, zB die Ausschüttungen aus einer Beteiligung an einer Brennereigenossenschaft, mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten. Der Bundesrechnungshof hat dazu festgestellt, dass Landwirte aus diesem Grund „durch Umgestaltung ihres Betriebes versuchen, unter die Regelungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu fallen, um dadurch ihre Steuerlast erheblich zu senken“ (BTDrucks. 17/8428, 7).

Vereinnahmte Kapitalerträge, die der Hinzurechnung unterliegen, sind Erträge aus Kapitalanlagen, die, im PV gehalten, Einkünfte aus § 20 vermitteln würden. Beteiligungserträge aus MU-Anteilen etwa fallen nicht darunter. Die die Erträge vermittelnde Kapitalanlage muss zum BV gehören, denn nur in diesem Fall sind die Erträge nicht der Abgeltungssteuer (§§ 20 Abs. 1, 32d) unterliegenden BE, bei denen sich die Frage nach der Abgeltung durch den Ansatz des Grundbetrags stellen könnte. Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 enthält keine Verweisung auf das Teileinkünfteverfahren, das auch der gesetzlich angeordneten Bruttobesteuerung widerspräche, denn § 3 Nr. 40 wird durch § 3c Abs. 2 ergänzt (aA WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 234).

Kapitalanlagen im Betriebsvermögen liegen zweifelsfrei vor, wenn Erlöse aus der Veräußerung von Grund und Boden, eines Gebäudes oder der Milchreferenzmenge etwa in die Beteiligung an einer Landhandels-GmbH oder in Aktien einer Zucker-AG investiert werden. Solche Erträge sind BE, die bei der GE nach Durchschnittssätzen gem. Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 dem Durchschnittsatzgewinn hinzuzusetzen sind.

Kapitalerträge aus Kapitalanlagen bestimmter Veräußerungserlöse: Erfasst werden nur Erträge aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen iSd. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2, also aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden sowie der im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von WG des übrigen AV (s. Anm. 65). Erträge, die nicht aus der Wiederanlage solcher Veräußerungserlöse stammen, werden der Durchschnittsatzgewinnermittlung nicht hinzugerechnet; sie gelten als durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten, obwohl sie nicht mit der in Abs. 4 geregelten landwirtschaftlichen Nutzung zusammenhängen (krit. KANZLER, DStZ 99, 682 [690]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 77; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 191 f.). Auch Kapitalerträge aus reinvestierten Entschädigungen für den Verlust der in Abs. 6 Nr. 2 genannten Anlagegüter sind nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 ebenso wenig erfasst (HILLER, Inf. 2002, 321) wie die erstattete KapErtrSt.

Die Nichterfassung dieser Kapitalerträge ist uE sachlich weder durch den Vereinfachungsgedanken der GE nach Durchschnittssätzen noch durch die Erwägung gerechtfertigt, diese Erträge seien durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten. Diese Abgeltungswirkung kann sich nur auf die durch eine landwirtschaftliche Nutzung veranlassten Erträge beziehen (Abs. 4 und 5). Die lückenhafte Erfassung der Kapitalerträge führt vielmehr zu einer Komplizierung der GE nach Durchschnittssätzen, weil die Stpfl. die genannten Sondererträge abgrenzen, erfassen und für die StErklärung aufbereiten müssen. Sodann müssen die Finanzbehörden nicht nur prüfen, ob die Angaben zur Ermittlung des Grundbetrags vollständig sind, sondern auch, ob alle Sondererträge vollständig aufgeführt und zutreffend zugeordnet sind (so die Kritik des Bundesrechnungshofs, BTDrucks. 17/8428, 11; s. auch GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 32.1.2, der eine klare Trennung der Kapitalanlagen empfiehlt). Zu einer verfassungskonformen Auslegung dieser systemwidrigen Regelung s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 77.

Nach dem Gesetzeswortlaut bestimmt allein der Zusammenhang der Kapitalanlagen mit den Veräußerungserlösen iSd. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 den Umfang der zu erfassenden Kapitalerträge. Werden diese Erträge daher zunächst dem betrieblichen Kontokorrent gutgeschrieben und erst später zur Anschaffung der Kapitalanlage verwendet, so wäre in Anwendung der Grundsätze der Kontokorrent-Rspr. des BFH (grundlegend BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817) die vorrangige Verwendung der Veräußerungserlöse für betrieblichen Aufwand zu unterstellen. Die Kapitalanlage wäre dann zum Teil oder in vollem Umfang aus laufenden BE angeschafft und ihre Erträge nur teilweise oder völlig durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten, damit aber zugleich der Besteuerung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen entzogen. Auch diese Auswirkung des Verwendungszusammenhangs, der zu einer Aufteilung der Kapitalerträge ggf. nach der Zinsstaffelmethode zwingt, spricht zumindest de lege ferenda für eine Erfassung der Erträge aller betrieblich veranlassten Kapitalanlagen.

41 III. Abzug verausgabter Pachtzinsen sowie betrieblich veranlasseter Schuldzinsen und dauernder Lasten (Abs. 3 Satz 2)

Nach Abs. 3 Satz 2 sind verausgabte Pachtzinsen und diejenigen Schuldzinsen und dauernden Lasten, die BA sind, abzusetzen. Der Begriff der Verausgabung weist auf die Anwendung des § 11 Abs. 2 hin.

Bedeutung des Abzugstatbestands: Nach Auffassung des Gesetzgebers sind „diese Abzüge vom Grundbetrag ... wegen der erheblichen Beeinflussung der Gewinne durch Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernde Lasten notwendig. Eine besondere Beschränkung für den Abzug von Pachtzinsen (§ 13a Abs. 6 aF) ist aus Vereinfachungsgründen nicht mehr vorgesehen“ (BTDrucks. 14/265, 177).

Abzug von Pacht- und Mietzinsen: Das Gesetz lässt nur den Abzug verausgabter Pachtzinsen zu, obwohl bei den Einnahmen auch die Mietzinsen erfasst werden (s. Anm. 39). Das im Gesetzesentwurf nicht begründete Abzugsverbot für Mietzinsen wird im Schrifttum mit dem Hinweis gerechtfertigt, dass sich sonst Aufwendungen für gemietete Maschinen in voller Höhe auswirkten, während die AfA beim Eigentümer der Maschinen durch den Grundbetrag abgegolten sei (KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 13a Rn. 26; MITTERPLEININGER in LBP,

§ 13a Rn. 173). Der Abzug von Mietzinsen ist uE jedoch geboten, weil eine sachliche Rechtfertigung für eine Benachteiligung der Miete gegenüber der Pacht nicht ersichtlich ist (glA HILLER, Inf. 1999, 487 [488]). Es spricht einiges für ein durch Auslegung zu berichtendes Versehen des Gesetzgebers, der auch die Mieteinnahmen erst nachträglich berücksichtigt hat (s. Anm. 39; aA ENGEL, NWB F. 3d, 617, „aus Vereinfachungsgründen nicht zugelassen“).

Schuldzinsen und dauernde Lasten, die Betriebsausgaben sind, sind abzusetzen. Es gilt das Veranlassungsprinzip, wobei die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 4a außer Betracht bleiben soll (R 13a.2 Abs. 6 Satz 1 EStR; glA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. D 11). § 4 Abs. 4a ist uE auf die GE nach Durchschnittssätzen anzuwenden (glA KANZLER, Inf. 2000, 513; s. auch § 4 Anm. 1040 mWN). Nach uE systemwidriger Auffassung der FinVerw. sind Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit einer Wohnung iSd. § 13 Abs. 2 Nr. 2 stehen, – solange die Nutzungswertbesteuerung fortbesteht – abzusetzen, obwohl der Nutzungswert der Wohnung mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten ist (R 13a.2 Abs. 6 Satz 3 EStR). Schuldzinsen im Zusammenhang mit Sonderbetriebsvorgängen des Abs. 6 sind dort zu berücksichtigen.

Dauernde Lasten als Betriebsausgaben sind solche Lasten, die ohne zeitliche Beschränkung auf dem land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz liegen. Diese sind jedoch nur gesondert abzusetzen, soweit sie nicht bereits bei der Einheitsbewertung des Betriebs berücksichtigt sind, also den objektiven Ertragswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (wie etwa Deich- und Siellasten) mindern (RÖSSLER/TROLL, § 33 BewG Rn. 79; glA KANZLER, DStZ 1999, 682; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 182; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 298; aA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. D 16; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 30b). Dies trifft daher idR nur auf Lasten zu, die auf persönlichen Beziehungen des Grundeigentümers oder seines Vorgängers beruhen, wie etwa Patronatslasten (RFH v. 21. 9.1933, RStBl. 1933, 634; FG Köln v. 10.5.2000 – 15 K 2639/94, EFG 2000, 985, rkr.) oder eine Wegeunterhaltungslast (BFH v. 19.6.1951 – III 89/51 U, BStBl. III 1951, 156). Die in der LuF häufigen Altenteilsleistungen scheiden zum Abzug nach Abs. 3 Satz 2 aus, weil sie als SA abziehbar sind.

IV. Verlostauschlussklausel (Abs. 3 Satz 3)

42

Nach Abs. 3 Satz 3 darf der Abzug von Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernden Lasten jedoch im Hinblick auf die pauschalierten Gewinnansätze des Abs. 4 nicht zu Verlusten führen (BTDrucks. 14/265, 177). Die FinVerw. wendet die Verlostauschlussklausel auf den gesamten nach § 13a zu ermittelnden Gewinn an (R 13a.2 Abs. 6 Satz 5 EStR), so dass auch die Sondergewinne des Abs. 6 in die Verlustverrechnung einzubeziehen sind (glA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. D 2; GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 36; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 301). Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 3 bezieht sich uE eindeutig nur auf den eigentlichen Durchschnittssatzgewinn, denn die Verlustberücksichtigung betrifft nur „die abzusetzenden Beträge“; dies aber sind die Beträge des Abs. 3 (glA KUBE in KIRCHHOF XII, § 13a Rn. 18; KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 13a Rn. 26; NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 25). Dies entspricht auch der Entwurfsbegründung, die sich nur auf die Pauschalansätze des Abs. 4 bezieht (BTDrucks. 14/265, 177).

Führen die Sonderbetriebsvorgänge zu einem nicht ausgeglichenen Verlust, so darf dieser auch nicht durch Verluste aufgrund der nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ab-

zusetzenden Beträge erhöht werden (glA GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 36.1). Andererseits mindern die Beträge nach § 13a Abs. 3 Satz 2 auch dann den Durchschnittssatzgewinn, wenn ein nicht ausgeglichener Verlust aus Sonderbetriebsvorgängen vorliegen sollte (aA GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 36.1).

43–45 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Höhe des Grundbetrags**

46 **I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Grundbetrags**

Der Grundbetrag ist in § 13a Abs. 4, der „Kernvorschrift der Durchschnittssatzgewinnermittlung“ geregelt (RegE BTDrucks. 14/265, 177).

Rechtsentwicklung: Die Vorschrift enthält Hektarwertgruppen, die im Laufe des langen Gesetzgebungsverfahrens von drei auf sechs Stufen unter ständiger Veränderung auch der Werte korrigiert wurden. Bereits daraus ergibt sich, dass die Durchschnittssätze keinerlei Beziehung zu den tatsächlich erwirtschafteten Gewinnen aufweisen, sondern landwirtschafts- und steuerpolitisch beeinflusst sind (im Einzelnen nachgewiesen durch HILLER, Inf. 1999, 449 [453]; s. auch KANZLER, FR 1999, 424). Die Grundbeträge haben sich im Gesetzgebungsverfahren wie folgt entwickelt:

Hektarwertgruppen	Grundbeträge nach dem RegE (BTDrucks. 14/265, 12)	Grundbeträge nach § 13a Abs. 4 Satz 2 EStG
DM	DM	DM/Euro
bis 300	300	400/205
über 300 bis 500	500	600/307
über 500 bis 1000	750	700/358
über 1000 bis 1500	1250	800/410
über 1500 bis 2000	1750	900/461
über 2000	2000	1000/512

Die abschließende und in das Gesetz übernommene Änderung der Wertansätze durch den FinAuss. beruht auf den Durchschnittswerten aus den Testbetrieben des Agrarberichts (BTDrucks. 14/443, 59; krit. dazu HILLER, Inf. 1999, 449 [453]).

Bedeutung der Hektarwertgruppen: Die anzusetzenden Grundbeträge sind gestaffelt „nach dem Hektarwert (§ 40 Abs. 1 Satz 3 BewG) der selbstbewirtschafteten Fläche“ der landwirtschaftlichen Nutzung ohne Sonderkulturen. Der Hektarwert ist danach der auf einen ha bezogene Vergleichswert. Nach der Entwurfsbegründung handelt es sich um jene Hektarwerte, die sich „bei der Einheitsbewertung bzw. bei der Ermittlung der Ersatzwirtschaftswerte (§ 125 BewG)“ ergeben (BTDrucks. 14/265, 177). Dadurch soll „die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Betriebe in Abhängigkeit von der im Hektarwert zum Ausdruck kommenden Ertragsfähigkeit pauschal berücksichtigt“ werden (BTDrucks. 14/265, 177). Da für jeden landwirtschaftlichen Betrieb Un-

terlagen über den Hektarwert vorlägen, sei die Zuordnung des jeweiligen Betriebs zu einer Hektarwertgruppe leicht möglich (BTDrucks. 14/265, 178). Härten, die sich aus einer nur geringfügigen Überschreitung der einzelnen Stufen ergeben können, sind im Hinblick auf den Vereinfachungscharakter der GE nach Durchschnittssätzen zu dulden, können aber Anlass bieten, das Wahlrecht auf anderweitige GE auszuüben (s. Anm. 30 ff.).

II. Ermittlung des Grundbetrags (Abs. 4 Sätze 1 und 2)

1. Grundbetrag für die landwirtschaftliche Nutzung ohne Sonderkulturen 47 (Abs. 4 Satz 1)

Zur Ermittlung des Grundbetrags sind alle selbst bewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG ohne Sonderkulturen (§ 52 BewG) zu berücksichtigen.

Die selbstbewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung ohne Sonderkulturen bestimmen die Höhe des Grundbetrags. Die Begriffe der Selbstbewirtschaftung und der landwirtschaftlichen Nutzung sind bereits bei der Flächengrenze des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu prüfen (s. Anm. 18). Zu den selbstbewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung gehören die in R 13.2 Abs. 3 Satz 1 EStR genannten Flächen sowie die auf die landwirtschaftliche Nutzung entfallenden Hof- und Gebäudeflächen, jedoch ohne den zur Wohnung gehörenden Grund und Boden; dies gilt auch, soweit die Flächen als Grundvermögen bewertet wurden (R 13a.2 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR). Zu den selbstbewirtschafteten Flächen gehören auch die inländ. Flächen eines beschr. stpfl. Landwirts (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260) und die im Ausland belegenen Flächen eines inländ. Betriebs, sog. Traktatländereien, deren Besteuerung sich allerdings nach dem einschlägigen DBA richtet (glA WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 211; aA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 21b).

Maßgebender Zeitpunkt für den Ansatz der Flächen: Gesetzlich nicht geregelt ist, welcher Zeitpunkt für den Ansatz der Flächen maßgebend sein soll. Nach FinVerw. ist der Umfang der selbst bewirtschafteten Fläche zu Beginn des Wj. maßgebend (R 13a.2 Abs. 1 Satz 3 EStR; glA die hM zB HILLER, Inf. 1999, 449 [454]; GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 15; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 137). Das Stichtagsprinzip ist uE abzulehnen. Sollte mit der Aufgabe der „unmittelbare(n) Anbindung an die Vergleichswerte, Ab- und Zuschläge sowie Einzelertragswerte der Einheitsbewertung (§ 13a Abs. 4 EStG aF) ... eine Anpassung der Grundbeträge bei einer späteren Veränderung der Ertragssituation erleichtert“ werden (BTDrucks. 14/265, 178), so ist uE auch auf die nachhaltige Nutzung der selbstbewirtschafteten Flächen abzustellen (ebenso zur Flächengrenze nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 18; glA wohl auch BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. E 6). Der Vereinfachungszweck der Vorschrift zwingt uE nicht zu einer stichtagsbezogenen Beurteilung. Die Flächengröße ist zum Stichtag ebenso festzustellen wie zu jedem anderen Zeitpunkt im Laufe des Wj.

48 2. Ermittlung des Hektarwerts der landwirtschaftlichen Nutzung (Abs. 4 Satz 2)

Bewertungsrechtliche Vorgaben für den Hektarwert: Der Hektarwert ist nach den Vorschriften des BewG zu ermitteln (R 13a.2 Abs. 1 Satz 4 EStR). Aus Vereinfachungsgründen kann als Hektarwert – auch in Fällen der Zupachtung von Einzelflächen – der im EW des Betriebs enthaltene oder der aus dem Ersatzwirtschaftswert abzuleitende Hektarwert für landwirtschaftliche Nutzungen ohne Sonderkulturen angesetzt werden (R 13a.2 Abs. 1 Satz 5 EStR). Während das Gesetz den jeweiligen Grundbetrag in € angibt, sind die Hektarwerte in DM-Beträgen ausgewiesen, weil sie aus Einheitswertbescheiden übernommen werden und dort die Beträge nicht auf € umgestellt wurden (zur Beibehaltung der DM-Beträge bei der Einheitsbewertung s. BTDrucks. 14/3554, 55; § 205 Abs. 2 BewG).

Eingeschränkte Bindungswirkung der Einheitswertfeststellung: Mit der Bezugnahme auf die Hektarwerte, die sich bei der Einheitsbewertung bzw. bei der Ermittlung der Ersatzwirtschaftswerte (§ 125 BewG) ergeben, bezieht sich die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/265, 177) auf den Einheitswertbescheid oder im Beitrittsgebiet auf den Grundsteuermessbescheid, in denen der Hektarwert ausgewiesen ist, so dass diese Bescheide für die Hektarwertgruppeneinteilung als Grundlagenbescheide für die EStFestsetzung oder die Gewinnfeststellung iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu würdigen sind (glA HILLER, Inf. 1999, 449 [452]; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 19a). Gleichwohl sollte der neu gefasste § 13a von der Einheitsbewertung abgekoppelt werden. Damit wurde die unmittelbare Anbindung an die Vergleichswerte, Ab- und Zuschläge sowie Einzelertragswerte der Einheitsbewertung (§ 13a Abs. 4 aF) aufgegeben und eine Anpassung der Grundbeträge bei einer späteren Veränderung der Ertragsituation erleichtert (BTDrucks. 14/265, 178).

Maßgebender Zeitpunkt für die Bestimmung des Hektarwerts: Heranzuziehen ist der festgestellte Einheitswert bzw. der im Rahmen der Grundsteuermessbetragsveranlagung ermittelte Ersatzwirtschaftswert, der auf den letzten Zeitpunkt festgestellt bzw. ermittelt worden ist, der vor dem Beginn des Wj. liegt oder mit dem Beginn des Wj. zusammenfällt, für den der Gewinn zu ermitteln ist. Dabei sollen Fortschreibungen und Nachfeststellungen, die nach Bestandskraft des StBescheids ergehen, unberücksichtigt bleiben (R 13a.2 Abs. 1 Sätze 6 und 7 EStR).

Ansatz der Hektarwerte: Bei ausschließlicher Bewirtschaftung zugepachteter Flächen mit unterschiedlichen Hektarwerten ist auf den Hektarwert und im Beitrittsgebiet den Ersatzwirtschaftswert des Eigentümers der größten Fläche abzustellen (R 13a.2 Abs. 1 Sätze 8 und 9 EStR). Nicht geregelt ist, ob der Wertansatz nur für jeden vollen Hektar gilt, ob der Bruchteil eines Hektars als ganzer Hektar oder nur anteilig zu berücksichtigen ist. Die FinVerw. vertritt unter Hinweis auf BFH v. 13.7.1989 (V R 110–112/84, BStBl. II 1989, 1036) die Auffassung, ein angefangener Hektar sei anteilig anzusetzen (so H 13a.2 „Hektarberechnung“ EStH iVm. H 13.2 „Hektarberechnung“ EStH; glA HILLER, Inf. 1999, 449 [454]). Die USt-Entscheidung zur Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen zur gewerblichen Tierhaltung ist uE nicht auf den Fall der Durchschnittssatzgewinnermittlung übertragbar. Der Vereinfachungszweck der Vorschrift legt es nahe Abs. 4 Satz 2 wie folgt zu lesen: „Je vollen Hektar der landwirtschaftlichen Nutzung sind anzusetzen“ (glA KANZLER, DSz 99, 682).

[688]; BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. E 6; unentschieden GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 39; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 160).

Zur zeitanteiligen Kürzung und Erhöhung des Grundbetrags bei Rumpfwj. und verlängerten Wj. s. Anm. 42.

Einstweilen frei.

49–51

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Einbeziehung und Bewertung von Sondernutzungen**

I. Begriff und Bewertung der Sondernutzungen

**1. Sondernutzungen als bewertungsrechtlich bestimmte Nutzungen
(Abs. 5 Satz 1)**

52

Nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 sind die Zuschläge für Sondernutzungen Teil des Durchschnittssatzgewinns (s. Anm. 38). Abs. 5 bestimmt, welche Nutzungen als Sondernutzungen zu welchen Werten anzusetzen sind.

Bedeutung der Zuschläge für Sondernutzungen: Da der Grundbetrag gegenüber § 13a aF nur noch für die eigentliche landwirtschaftliche Nutzung anzusetzen ist (Abs. 3), werden – die forstwirtschaftliche Nutzung ausgenommen – alle übrigen Nutzungen, Nutzungsteile usw., wie etwa die weinbauliche oder gärtnerische Nutzung, durch Zuschläge zum Grundbetrag erfasst, wenn deren aus den Einheitswerten bzw. Ersatzwirtschaftswerten resultierende Werte jeweils für sich mindestens die Bagatellgrenze von 500 DM, höchstens aber 2000 DM betragen. Dadurch sollen Betriebe, die nach der Größe der landwirtschaftlichen Nutzung noch in den Bereich der Durchschnittssatzgewinnermittlung fallen, nicht aus dieser Gewinnermittlungsart ausscheiden, wenn die Sondernutzungen nur von untergeordneter Bedeutung sind (RegE BTDrucks. 14/265, 178). Bei betrieblichen Veränderungen können sich allerdings erhebliche Besteuerungslücken ergeben (s. Anm. 20).

Der Begriff der Sondernutzungen, der auch für die Ermittlung der 2000 DM-Wertgrenze in Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 von Bedeutung ist (s. Anm. 20), wird in Abs. 5 Satz 1 näher bestimmt. Danach „gelten“ als Sondernutzungen die in § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b bis e BewG genannten Nutzungen, die in § 34 Abs. 2 Nr. 2 BewG genannten WG, die Nebenbetriebe (§ 34 Abs. 2 Nr. 3 BewG) und die Sonderkulturen (§ 52 BewG). Dass es sich wegen der Verwendung des Begriffs „gelten als“ um eine Fiktion handeln sollte, ist nicht ersichtlich. Das Gesetz könnte auch klar lauten: „Sondernutzungen sind“.

Bestimmte, in § 34 BewG genannte Nutzungen: Die in § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b bis e BewG genannten Nutzungen sind

- die forstwirtschaftliche Nutzung,
- die weinbauliche Nutzung,
- die gärtnerische Nutzung,
- die sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung, für die nach hier vertretener Auffassung (s. Anm. 20) nur die zusammengefassten Vergleichswerte der sonstigen landwirtschaftlichen Nutzung sowohl für die Wertgrenze des

Abs. 1 Nr. 4 als auch für die Berechnung des Gewinnzuschlags nach § Abs. 5 maßgebend sind (glA MÄRKLE/HILLER, Die ESt. bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl. 2010, Rn. 22b; aA R 13a.2 Abs. 2 Satz 2 EStR; ENGEL, NWB F. 3d, 618).

Die in § 34 Abs. 2 Nr. 2 des BewG genannten WG sind

- das Abbauland (§ 43),
- das Geringstland (§ 44) und
- das Unland (§ 45).

Die Nebenbetriebe, die als Sondernutzungen in § 34 Abs. 2 Nr. 3 BewG genannt und in § 42 Abs. 1 BewG als Betriebe definiert werden, sind solche Betriebe, „die dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind und nicht einen selbständigen gewerblichen Betrieb darstellen“. Sie sind gesondert mit dem Einzelertragswert zu bewerten (§ 42 Abs. 2 BewG). Zur ertragstl. Beurteilung der Nebenbetriebe s. § 13 Anm. 105 ff.

Die Sonderkulturen sind nach § 52 BewG Hopfen, Spargel und andere Sonderkulturen, die als landwirtschaftliche Nutzungsteile (§ 37 Abs. 1 BewG) zu bewerten sind. Dazu zählen nur Dauerkulturen, die neben der eigentlichen landwirtschaftlichen Nutzung auf einzelnen Teilflächen ständig oder wenigstens in bestimmten mehrjährigen Zeiträumen gehalten werden (RÖSSLER/TROLL, § 52 BewG Rn. 2); einjährige Pflanzen, wie Tabak, gehören dazu nicht.

53 2. Ableitung der Werte aus den Einheits- oder Ersatzwirtschaftswerten (Abs. 5 Satz 2)

Nach Abs. 5 Satz 2 sind die Werte der Sondernutzungen aus den jeweils zuletzt festgestellten Einheitswerten oder den nach §§ 125 ff. BewG ermittelten Ersatzwirtschaftswerten abzuleiten. Der Begriff „ableiten“ wird vom Gesetzgeber nicht näher bestimmt (krit. HILLER, Inf. 1999, 449 [451], „Formulierung erscheint problematisch“); uE kann „ableiten“ in diesem Zusammenhang nicht „übernehmen“, sondern eher „entwickeln aus“ bedeuten. Damit würde der Einheits- oder Ersatzwirtschaftswert nur die Grundlage für den estrechtl. maßgebenden aktuellen Wert der Sondernutzung bieten, so dass Flächenzu- und abgänge durch Zu- und Verkäufe oder Nutzungsänderungen nicht erst nach einer Fortschreibung zu berücksichtigen sind, sondern einer laufenden Überprüfung zugunsten wie zulasten des Stpfl. unterliegen (glA KANZLER, DStZ 1999, 682 [689]; BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. F 3; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 13a Rn. 14; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 166; NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 29). Damit aber kommt dem Einheitswertbescheid (auch für die Bestimmung der Wertgrenze von 2000 DM) nur eine eingeschränkte Bindungswirkung zu (s. Anm. 20); er ist jedenfalls nicht Grundlagenbescheid iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO. Dies entspricht durchaus der Absicht des Gesetzgebers, der sich von der unmittelbaren Anbindung an die Einheitsbewertung lösen wollte (BTDrucks. 14/265, 177). Daher ist auch eine stichtagsbezogene Beurteilung der Werte der Sondernutzungen abzulehnen; maßgebend ist vielmehr der Umfang der nachhaltigen entsprechenden Nutzung (s. Anm. 14 und 47).

II. Ansatz und Rechtsfolgen des Zuschlags für Sondernutzungen (Abs. 5 Sätze 3 und 4) 54

Gewinnzuschläge für Sondernutzungen: Sondernutzungen, deren Werte jeweils 500 DM übersteigen, sind mit einem Zuschlag von 512 € (bis zum 31.12.2001: 1 000 DM) für eine jede zu berücksichtigen. Die DM-Beträge gelten nach § 205 Abs. 2 BewG als Berechnungsgrößen für die bewertungsrechtl. Vergleichswerte fort (s. Anm. 2 StEuglG v. 19.12.2000). Wird die Bagatellgrenze von 500 DM für einzelne Sondernutzungen nicht überschritten, so bleiben diese außer Ansatz. Da nur positive Gewinnzuschläge anzusetzen sind, kann ein Verlust aus einer der Sondernutzungen nicht ausgeglichen werden. Dies entspricht dem Wesen einer pauschalen GE. Zum Wertansatz bei der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung s. Anm. 20.

Gewinnzuschläge bei Sondernutzungen über 2000 DM: Streitig ist, in welcher Höhe ein Gewinnzuschlag zu erfassen ist, wenn der Wert einer oder mehrerer Sondernutzungen die Wertgrenze von 2000 DM übersteigt, der Stpfl. aber die GE nach Durchschnittssätzen noch fortführt, weil ihm die Mitteilung über den Wegfall der Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 noch nicht bekannt gegeben wurde (s. Anm. 20). Da ein Gewinnzuschlag nach Abs. 5 Satz 3 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 nur für den Fall vorgesehen ist, dass der Wert der betreffenden Sondernutzung jeweils 500 DM, aber nicht 2000 DM übersteigt, ergibt sich eine Gesetzeslücke. Nach Auffassung der FinVerw. ist auch in diesem Fall nur ein Ansatz von 512 € (früher: 1 000 DM) vorzunehmen (R 13a.2 Abs. 2 Satz 5 EStR; glA die hM zB ENGEL, NWB F. 3d, 617; BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. F 7; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 167; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 218; zweifelnd: KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 13a Rn. 14; aA KANZLER, DSzT 1999, 683 [690]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 60). Diese Lösung führt uE zu einer durch den Vereinfachungsgedanken sachlich nicht gerechtfertigten Benachteiligung der Stpfl. mit Sondernutzungen bis zu 2000 DM aber auch gegenüber Stpfl., die bei gleich hohem Wert der Sondernutzung bisher nicht der Durchschnittssatzgewinnermittlung unterlegen haben. Geboten ist daher eine Auslegung des Abs. 5 Satz 3, wonach pro 2000 DM Wert der Sondernutzung ein Gewinnzuschlag von 512 € anzusetzen ist. Nachdem der Gesetzgeber auf die Benennung der Obergrenze in Abs. 5 Satz 3 verzichtet hat (BTDrucks. 14/443, 59), steht der Gesetzeswortlaut einer solchen Auslegung auch nicht entgegen.

Kein pauschalierter Gewinnzuschlag bei forstwirtschaftlicher Nutzung: Bei der forstwirtschaftlichen Nutzung bis zu einem Vergleichswert von 2000 DM ist Abs. 5 Satz 3 „nicht anzuwenden“ (Abs. 5 Satz 4); ein Gewinnzuschlag ist also nicht vorzunehmen. Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung sind als Teil des Sondergewinns nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 zu ermitteln (Abs. 6 Satz 2).

Einstweilen frei.

55–59

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Einbeziehung von Gewinnen aus Sondernutzungen
und anderen Betriebsvorgängen**

I. Gesondert zu ermittelnde Gewinne (Abs. 6 Satz 1)

60 **1. Anwendungsbereich und Bedeutung der Hinzurechnung bestimmter Erträge**

Erfassung abschließend aufgezählter Gewinne: Nach Abs. 6 Satz 1 sind als Sondergewinne über die nach Abs. 4 und 5 zu ermittelnden Beträge, also Grundbetrag und Sondernutzungen hinaus auch folgende, abschließend aufgezählte Gewinne einzubeziehen, soweit sie insgesamt 1534 € (bis zum 31.12. 2001: 3000 DM) übersteigen:

Gewinne aus

- der forstwirtschaftlichen Nutzung (s. Anm. 61),
- der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden sowie der im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von WG des übrigen AV (s. Anm. 62),
- Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten, sofern diese dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet und nicht für andere Betriebe der LuF erbracht werden (s. Anm. 63),
- der Auflösung von Rücklagen nach § 6c und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung (s. Anm. 64).

Weitere Erträge sind keine Sondergewinne: Nach Vorstellung des Gesetzgebers sind „sonstige Betriebsvorgänge, z.B. Entschädigungen, die nicht im Rahmen des Absatzes 6 erfasst werden, ... mit dem Grundbetrag nach Abs. 4 und dem Zuschlag nach Abs. 5 abgegolten“ (RegE BTDrucks. 14/265, 178). Diese Rechtsfolge erscheint konsequent, denn der Gesetzgeber hat es bewusst unterlassen, die Regelung des § 13a Abs. 8 Nr. 3 aF zu übernehmen, wonach alle „Betriebsvorgänge“ außerhalb des Grundbetrags erfasst wurden. Nicht erfasst werden damit etwa Entschädigungszahlungen (RegE BTDrucks.14/265, 178), Wertminderungsentschädigungen für Grund und Boden, Gewinne aus dem Verkauf von Beteiligungen und wertvollen Tieren (zB Zuchtbullen und -sauen) sowie die Erträge aus Dienstleistungen für andere Land- und Forstwirte.

Stellungnahme: Unter Vereinfachungsgesichtspunkten ist diese massive Nichtbesteuerung wesentlicher Betriebsvorgänge nicht mehr zu rechtfertigen. Der Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist evident, wenn einige willkürlich ausgewählte Betriebsvorgänge besteuert und andere den Pauschalsätzen zugeordnet und damit nicht besteuert werden (glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 125; ähnlich WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 239 „aus verfassungsrechtlicher Sicht äußerst problematisch“). Soweit dieses Ergebnis nicht durch entsprechende Auslegung der Regelungen zu § 13a zu vermeiden ist, sind derart weitgehende Steuerbefreiungen aus Vereinfachungsgründen sachlich nicht gerechtfertigt und daher gleichheitswidrig. Nach hier vertretener Auffassung sind Einnahmen aus Kapitalvermögen (s. Anm. 39), ebenso wie Erträge aus der Veräußerung immaterieller WG (s. Anm. 65; glA ENGEL, NWB F. 3d, 618) oder die Zu- und Abrechnungen beim

Wechsel der Gewinnermittlungsart im Rahmen der Durchschnittssatzgewinnermittlung zu erfassen (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 271; aA HILLER, Inf. 1999, 487 [492]). Vor allem aber läuft die gegenüber der aF des § 13a noch weiter gehende Nichterfassung der sog. Einkommensübertragungen den dazu ergangenen Beanstandungen des Bundesrechnungshofs (BTDrucks. 13/2600, 108), aber auch der entsprechenden Stellungnahme des BMF (BTDrucks. 13/2600, 110 linke Spalte) zuwider.

2. Freibetrag von 1534 € für Sondergewinne

61

Zusätzlicher Freibetrag neben dem Freibetrag für Land- und Forstwirte:

Die Gewinne nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1–4 werden nur in den Durchschnittssatzgewinn einbezogen, soweit sie insgesamt 1534 € (bis zum 31.12.2001: 3000 DM) übersteigen. Dieser Freibetrag wird neben dem bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehbaren Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 betriebsbezogen gewährt. Anders als der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 wird der Freibetrag nach Abs. 6 Satz 1 aber bei Zusammenveranlagung nicht verdoppelt. Der Freibetrag wird als Jahresbetrag weder bei Rumpfwj. gekürzt noch bei verlängerten Wj. erhöht.

Bedeutung des Freibetrags: Der Freibetrag wurde als Ausgleich dafür gewährt, dass im Rahmen des § 13a Abs. 8 aF die tatsächlichen Gewinne anzusetzen waren, ohne dass dem Land- und Forstwirt hierfür die StErmäßigung nach § 34e zustand (BFH v. 14.4.2011 – IV R 1/09, BFH/NV 2011, 1336 – Rn. 19). Allerdings wurde der StAbzugsbetrag nach § 34e letztmalig im VZ 2000 gewährt. Gleichwohl führte die Abschaffung dieser StErmäßigung nicht auch zum Verzicht auf den Freibetrag in Abs. 6 Satz 1. Eine sachliche Rechtfertigung für beide Freibeträge (nach § 13 Abs. 3 und § 13a Abs. 6 Satz 1) ist nicht erkennbar (glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 103; NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 34; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 239; unentschieden BFH v. 14.4.2011 – IV R 1/09, BFH/NV 2011, 1336 – Rn. 23). Durch rätierliche Auflösung von Rücklagen kann der Freibetrag für mehrere Wj. beansprucht werden (s. Anm. 67).

Meistbegünstigung bei Abzug des Freibetrags: Sind nach Abs. 6 ermäßigt (zB nach § 34 Abs. 1 oder nach § 34b) zu besteuern Sondergewinne hinzuzurechnen, so ist der Freibetrag iHv. 1534 € zunächst von den regelbesteuerten Gewinnen abzuziehen. Diese Reihenfolge führt zu der größtmöglichen Steuerersparnis durch den Freibetrag (glA WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 242).

Verrechnung von Verlusten aus dem Sondergewinnbereich: Gewinne und Verluste aus den Betriebsvorgängen des Abs. 6 sind zu saldieren. Ergibt sich nach Abs. 6 insgesamt ein Verlust, so ist dieser vom Grundbetrag abzuziehen (aA wohl FG München v. 14.3.1991 – 15 K 11270/87, EFG 1991, 637, rkr.). Allerdings hat der BFH zu § 13a aF entschieden, dass ein sich insgesamt ergebender Verlust aus Abs. 6 aF nicht vom Grundbetrag abgezogen werden kann (BFH v. 18.3.1982 – IV R 57/79, BStBl. II 1982, 549). Nach § 13a Abs. 6 aF waren aber nur „Zuschläge“ und keine „Abschläge“ anzusetzen (s. BFH v. 18.3.1982 – IV R 57/79, BStBl. II 1982, 549). In Abs. 6 wurde aber bewusst die Formulierung „Gewinne“ gewählt, so dass begrifflich auch Verluste entstehen können, was ohne Weiteres aus dem Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 folgt.

3. Die einzelnen gesondert zu ermittelnden Gewinne (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1–4)

62 a) Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)

Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung werden hinzugerechnet, weil sie nicht von den Durchschnittssätzen erfasst werden, da sie als Sondernutzungen von der Pauschalierung in Abs. 5 ausdrückl. ausgenommen sind (Abs. 5 Satz 4). Andererseits dürfen diese Gewinne aber einen Wert der selbstbewirtschafteten Sondernutzungen von 2000 DM nicht überschreiten, weil sonst die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen entfällt (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4; s. Anm. 20).

Zu erfassen sind alle Erträge aus forstwirtschaftlicher Nutzung, zB aus Holzverkauf, Verkauf von Tannengrün, Weihnachtsbäumen, Wild oder forstwirtschaftlich genutzten WG, Erlöse aus Sammelscheinen, Einnahmen aus Jagdverpachtung forstwirtschaftlich genutzter Flächen, Entschädigungen, staatliche Beihilfen und Fördermittel (s. auch § 34b Anm. 11 ff.), ebenso Gewinne aus forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben (zB einem Sägewerk). Beteiligungserträge, etwa aus der Beteiligung an einer Realgemeinde mit forstwirtschaftlichen Flächen, sind nicht nach Abs. 6 zu erfassen, weil es sich dabei um einen weiteren Betrieb des Mitglieds handelt (glA WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 251). Zu erfassen sind auch die Erträge aus der Einrichtung von Ersatzflächenpools, wenn der Landwirt der Gemeinde oder Dritten Flächen zur forstwirtschaftlichen Nutzung zur Verfügung stellt; dies gilt auch, wenn der Landwirt erst im Zuge der Entschädigungsvereinbarung durch Umbruch von Ackerland zu Forst eine forstwirtschaftliche Tätigkeit aufnimmt (FG Münster v. 18.6.2009 – 10 K 1622/05 E, EFG 2009, 2016, nrkr., Az. BFH IV R 57/10; glA OFD Rheinl. v. 16.12.2011 – S 2230-St 157, juris zu II.05).

Gewinnermittlung: Der Gewinn aus forstwirtschaftlicher Nutzung ist nach Abs. 6 Satz 2 in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 zu ermitteln. Die Einnahmen sind bei Zufluss zu erfassen und die entsprechenden BA bei Abfluss abzusetzen, es sei denn, der Stpfl. beansprucht die BA-Pauschale nach § 51 EStDV. Nach dem ab VZ 2012 anwendbaren § 51 EStDV idF des StVereinfG 2011 können nichtbuchführungspflichtige Stpfl., die den Gewinn auch nicht nach § 4 Abs. 1 ermitteln und deren forstwirtschaftlich genutzte Fläche 50 ha nicht übersteigt, auf Antrag für ein Wj. bei der Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen pauschale BA abziehen. Diese pauschalen BA betragen 55 % der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes; soweit Holz auf dem Stamm verkauft wird, betragen die pauschalen BA 20 % der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes. Damit sind sämtliche BA mit Ausnahme der Wiederaufforstungskosten und der Minderung des Buchwerts für das WG Baumbestand abgegolten. Der pauschale BA-Abzug gilt allerdings nicht für die Ermittlung des Gewinns aus Waldverkäufen sowie für die übrigen Einnahmen und die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden BA, die nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 zu erfassen sind.

b) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken und des übrigen Anlagevermögens

63 aa) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden

Als Sondergewinne nach Abs. 6 sind auch die laufenden Erträge aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden sowie der im

Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von WG des übrigen AV zu erfassen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2).

Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden: Mit dieser Regelung wurde für das AV der wesentliche Inhalt der bis 1998 geltenden Vorschrift des § 13a Abs. 8 Nr. 3 und 4 aF übernommen (BTDrucks. 14/265, 178). Allerdings hielt der Gesetzgeber den zur aF gegebenen besonderen Hinweis auf § 55 für entbehrlich, „da bei der Ermittlung der Gewinne aus der Veräußerung und Entnahme von AV – einschließlich Grund und Boden – die allgemeinen Bewertungsvorschriften gelten“ (BTDrucks. 14/265, 178). Zur Anwendung des § 55 auf die Durchschnittssatzgewinnermittlung s. § 55 Anm. 6. Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs fallen nicht unter Abs. 6 Satz 1 Nr. 2; sie sind nach §§ 14, 16 iVm. § 4 Abs. 1 zu ermitteln und gesondert zu erfassen.

Veräußerung oder Entnahme: Zum Begriff der Veräußerung s. § 6b Anm. 30 mwN und zum Begriff der Entnahme s. § 4 Anm. 151 ff.

Grund und Boden: Der im Gesetz verwendete Begriff Grund und Boden ist enger als der Begriff des Grundstücks in § 94 BGB. Es ist nur der nackte Boden gemeint (BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016, mwN; s. auch § 6 Anm. 780). Allerdings gehört auch die Grasnarbe vom Weideland zum Grund und Boden (BFH v. 16.2.1984 – IV R 229/81, BStBl. II 1984, 424). Bei der Abgrenzung von anderen WG kommt es darauf an, ob es sich bei den mit dem Grund und Boden verbundenen WG um selbständige WG handelt. Handelt es sich um selbständige WG, so ist der Gewinn aufzuteilen. Soweit der Gewinn nicht auf den Grund und Boden entfällt und auch nicht dem im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung veräußerten oder entnommenen übrigen BV zuzuordnen wäre, ist er durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten.

Nicht zum Grund und Boden iSd. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 gehören

▶ *Anlagen auf oder im Boden*, die zum beweglichen AV oder zu den Gebäuden gehören, auch wenn sie zivilrechtl. dazu gehören (BFH v. 14.3.1961 – I 17/60 S, BStBl. III 1961, 398).

▶ *Aufwuchs auf land- oder forstwirtschaftlichem Boden* gehört nicht zum Boden, wie die Unterscheidung in § 6b Abs. 1 Satz 1 zeigt.

▶ *Bodenschätze:* Bodenschätze bilden selbständige WG, sobald sie zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht werden (grundlegend BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, „Kiesvorkommen“; dazu KANZLER, DStR 2007, 1101). Nachhaltig in den Verkehr gebracht sind Bodenschätze, wenn mit ihrer Aufschließung begonnen wird oder mit einer alsbaldigen Aufschließung zu rechnen ist (s. nur BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878, mwN). Anderenfalls bleiben sie, wie bürgerlich-rechtl. so auch stl., Bestandteile des Grund und Bodens, in dem sie sich befinden (BFH v. 23.6.1977 – IV R 17/73, BStBl. II 1977, 825, mwN); zum Begriff des Bodenschatzes s. auch § 7 Anm. 523.

▶ *Erbbaurecht:* Die Bestellung eines Erbbaurechts steht nicht der Veräußerung des belasteten Grund und Bodens durch den Besteller gleich (BFH v. 31.1.1964 – VI 252/62 U, BStBl. III 1964, 187).

▶ *Jagdrecht:* Das Eigenjagdrecht auf Flächen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehört nicht zum Grund und Boden, sondern ist ein selbständiges nicht abnutzbares immaterielles WG. Im Fall der Veräußerung eines zur Jagdfläche gehörenden Grundstücks ist der auf das Eigenjagdrecht entfallende Gewinn nicht von Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 erfasst.

► *Landwirtschaftliche Lieferrechte* gehören nicht zum Grund und Boden, sondern sind selbständige immaterielle WG, so das Milchanlieferungsrecht (BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56; v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64) und das Zuckerrübenlieferrecht (BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58).

► *Nutzungsrechte* gehören nicht zum Grund und Boden. Hierunter fallen insbes. das Pachtrecht, der Nießbrauch und das Thermalwasserbezugsrecht (s. BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016). Dagegen ist das Recht, auf einem Grundstück ein Zwischenlager mit Klärschlamm zu füllen, kein vom Grund und Boden verselbständigt WG (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878).

Grund und Boden des Anlagevermögens: Erfasst werden nur Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens, der zum AV des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehört. Da landwirtschaftlich genutzte Flächen bis zu ihrer Veräußerung oder Entnahme zum land- und forstwirtschaftlichen AV gehören, gelangt dieses WG erst dann ins UV, wenn ein gewerblicher Grundstückshandel entsteht und damit Einkünfte aus LuF entfallen.

64 bb) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Gebäuden

Als Sondergewinne nach Abs. 6 sind auch die laufenden Erträge aus der Veräußerung oder Entnahme von Gebäuden des AV hinzuzurechnen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2). Zum Begriff der Veräußerung s. § 6b Anm. 30 mwN und zum Begriff der Entnahme s. § 4 Anm. 151 ff.

Gebäude im land- und forstwirtschaftlichen Anlagevermögen sind die Betriebsgebäude, das denkmalgeschützte Wohngebäude, sofern die Nutzungswertbesteuerung nicht abgewählt wurde, und Gebäude, die zulässigerweise dem gewillkürten BV zugeordnet wurden (s. Anm. 10).

Gebäudebegriff: Ein Gebäude ist ein Bauwerk, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist (BFH v. 21.1.1988 – IV R 116/86, BStBl. II 1988, 628; R 7.1 Abs. 5 Satz 2 EStR; s. auch § 7 Anm. 320 ff.). Das Gebäude kann auch ohne den dazugehörigen Grund und Boden veräußert werden.

Gebäude auf fremdem Boden: Der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn ist zu erfassen, wenn der Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer ist. Nach der Rspr. ist wirtschaftliches Eigentum an einem Gebäude auf fremdem Boden nur gegeben, wenn zwischen dem Stpfl. und dem zivilrechtl. Eigentümer eine Vereinbarung besteht, wonach letzterer auf Dauer von der Einwirkung auf das Gebäude ausgeschlossen ist (s. § 5 Anm. 313).

Betriebsvorrichtungen iSv. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG gehören nicht zum Gebäude; sie sind bewegliche WG, selbst wenn sie zivilrechtl. wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind (s. § 7 Anm. 315 ff.). Bei der Veräußerung eines Gebäudes zusammen mit Betriebsvorrichtungen ist daher der Veräußerungsgewinn aufzuteilen in den Gewinn aus der Veräußerung des bewertungsrechtl. „Gebäudes“ und den Gewinn aus der Veräußerung der Betriebsvorrichtungen. Der Gewinn aus der Veräußerung der Betriebsvorrichtungen ist nicht nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 zu erfassen, allerdings auch von der Begünstigung des § 6c ausgeschlossen.

Zur Abgrenzung des Gebäudes gegenüber anderen WG s. auch § 6 Anm. 630 mwN.

cc) Gewinne aus der im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens

65

Nur die im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehende Veräußerung oder Entnahme von WG des übrigen AV führt zum Ansatz von Sondergewinnen. Da auch die sehr gewinnträchtigen immateriellen WG wie Milchreferenzmenge, Zuckerrübenlieferrechte oder Brennrechte zum AV zählen, kommt dem Begriff der „Betriebsumstellung“ besondere Bedeutung zu. Zum Begriff der Veräußerung s. § 6b Anm. 30 mwN; zum Begriff der Entnahme s. § 4 Anm. 151 ff.

Der Begriff der Betriebsumstellung ist im Gesetz nicht definiert. Man wird daher die zum gleichlautenden Begriff in § 6b Abs. 1 Satz 1 aF (bis zum VZ 1998) ergangene Rspr. und Auslegung durch die FinVerw. heranziehen müssen. Danach liegt eine Betriebsumstellung bei einer Änderung der agrarwirtschaftlichen Grundstruktur vor, zB Umstellung auf viehlose Wirtschaft oder Umstellung von Milchwirtschaft auf Schweinemast (BFH v. 15.2.1990 – IV R 59/89, BStBl. II 1991, 11). Die Umstellung innerhalb derselben Viehart, zB von süddeutschem Hochleistungsmilchvieh auf norddeutsches Hochleistungsmilchvieh, soll keine Betriebsumstellung iSd. § 6b sein (Abschn. 41a Abs. 7 EStR 1990; nach aA zu eng: vgl. KANZLER, Inf. 83, 509 [513]). Eine Betriebsumstellung ist aber auch dann zu bejahen, wenn der Land- und Forstwirt innerhalb der gleichen Tierart von Tierzucht auf Mast umstellt, zB von einer Sauenhaltung auf Schweinemast, oder einen Betriebszweig (zB die Tierzucht) völlig aufgibt (s. auch BFH v. 17.9.1987 – IV R 122/85, BStBl. II 1988, 16, betr. Zuschläge iSd. § 13a Abs. 8 Nr. 3 aF). Soweit die Veräußerung oder Entnahme den Tierbestand des UV betrifft, ist der darauf entfallende Gewinn nicht nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 zu erfassen; anders jedoch die im Zusammenhang damit anfallenden Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Anlagegütern, wie Lieferrechten usw. Auch die Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ohne Aufgabeerklärung wurde als Betriebsumstellung iSd. § 6b Abs. 1 Satz 1 aF beurteilt (BFH v. 27.2.1997 – IV R 62/96, BFH/NV 1997, 268). Die Betriebsverpachtung führt zwar zum Wegfall der Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (s. Anm. 18). Bis zur Bekanntgabe der Wegfallmitteilung nach Abs. 1 Satz 2 soll der Gewinn nach umstrittener Auffassung aber noch nach § 13a zu ermitteln sein (s. Anm. 21).

Wirtschaftsgüter des übrigen Anlagevermögens sind alle Anlagegüter, die nicht bereits als Grund und Boden und Gebäude ohne die Einschränkung der Betriebsumstellung zu erfassen sind (s. Anm. 63 f.). Dazu gehören vor allem auch immaterielle Anlagegüter wie Brenn-, Kartoffel- und Zuckerrübenlieferrechte, die Milchreferenzmenge oder Anpflanzungsrechte im Weinbau.

c) Gewinne aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft

66

Zu den Sondergewinnen iSd. Abs. 6 gehören auch die Gewinne aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten, sofern diese dem Bereich der LuF zugeordnet und nicht für andere Betriebe der LuF erbracht werden (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3).

Bedeutung der Vorschrift: Nach Auffassung des Gesetzgebers stellt die Vorschrift „sicher, dass eigentlich dem gewerblichen Bereich zuzuordnende Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten, zB Maschinenvermietung, Lohnarbeit, Beherbergung von Fremden usw., die aus Vereinfachungsgründen unter bestimmten Voraussetzungen noch zur Land- und Forstwirtschaft gerechnet werden können, erfasst werden“ (BTDrucks. 14/265, 178, wonach auf die entsprechenden Regelungen in R 135 EStR 1996 hingewiesen wird; krit. HILLER, Inf. 1999, 487 [490], mwN).

Der Begriff Dienstleistungen wurde im Zusammenhang mit dem Abzug außergewöhnlicher Belastungen erstmals durch das EStRG v. 5.8.1974 mit dem Freibetrag für Heimunterbringung in das EStG eingeführt, später für den 1980–1982 geltenden Kinderbetreuungsbetrag aufgegriffen und ist nun in § 10 Abs. 1 Nr. 5 enthalten. „Dienstleistung“ ist danach jede (berufliche) Tätigkeit, die aufgrund einer Verpflichtung oder freiwillig erbracht wird. Grundlage kann daher ein Dienstvertrag (§§ 611 ff. BGB) oder ein Werkvertrag (§ 631 ff. BGB) sein (BFH v. 29.11.2007 – IV R 49/05, BStBl. II 2008, 425). Es kann sich auch um eine (selbständige) entgeltliche Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB) oder um unentgeltliche Auftrags- und Gefälligkeitsverhältnisse handeln, die dann allerdings nicht zu Erträgen führen (s. etwa BFH v. 10.4.1992 – III R 184/90, BStBl. II 1992, 814). In der LuF gehören dazu Fuhrleistungen, Holzrücktätigkeiten, Feldbestellungs- und Ernteleistungen, Lohndrusch, die Haltung von Pensionstieren (s. BFH v. 29.11.2007 – IV R 49/05, BStBl. II 2008, 425; H 13a.2 „Pensionstierhaltung“ EStH) und die Mast fremder Tiere, sowie Tätigkeiten als Bau- und Betriebshelfer. Die Leistungen können mit eigenen oder fremden Maschinen, Fahrzeugen oder Tieren erbracht werden.

Vergleichbare Tätigkeiten sind den Dienstleistungen verwandte Aktivitäten des Landwirts. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll darunter die Maschinenvermietung und Beherbergung von Fremden zu verstehen sein (BTDrucks. 14/265, 178). Zu den gesondert zu erfassenden vergleichbaren Tätigkeiten, die „dem Bereich der Landwirtschaft zuzurechnen sind“, gehören etwa

- Abfallverwertung außerhalb eines Nebenbetriebs (R 15.5 Abs. 4 EStR);
- Deckgelder bei Vatertierhaltung, gezahlt aufgrund werkvertragsähnlicher Gestaltung und daher anders als nach § 13a aF nicht im Grundbetrag enthalten;
- ehrenamtlichen Nebentätigkeiten, die durch den Betrieb veranlasst sind und nicht den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit oder aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sind (s. etwa OFD Frankfurt v. 13.3.1996 – S 2248 A-12-St II 20, FR 1996, 532, betr. Entschädigung für Mitglieder des Gutachterausschusses);
- Einräumung von dinglichen Nutzungsrechten (Grunddienstbarkeiten, Erbbaurecht, Nießbrauch) gegen einmalige oder laufende Entgelte, zB für die Duldung von öffentlichen Versorgungsleitungen;
- Energieerzeugung durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, nicht jedoch Biogas (R 15.5 Abs. 11 EStR);
- Ferienangebote auf dem Bauernhof (R 15.5 Abs. 12 EStR);
- Pensionstierhaltung einschließlich der Aufstallung von fremden Reitpferden, Pferdevermietung, Reithallenvermietung, Reitunterricht (H 15.5 „Reitpferde“ EStH).

Die Entgelte für Pensionspferdehaltung gehören idR zu den bei der Gewinnermittlung nach Abs. 6 gesondert zu erfassenden Erträgen, die durch den Grund-

betrag nicht abgegolten werden. Werden neben der Überlassung eines Stallplatzes weitere Leistungen erbracht und handelt es sich dabei um eine einheitlich zu beurteilende Gesamtleistung, gehört diese zu den Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten iSd. Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 (BFH v. 29.11.2007 – IV R 49/05, BStBl. II 2008, 425).

Dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind alle Aktivitäten, die nicht zu gewerblichen Einkünften führen (s. R 15.5 Abs. 10 EStR). Das sind:

- der Betrieb von Strauß- und Besenwirtschaften (R 15.5 Abs. 8 EStR),
- die Vermarktung der zugekauften Erzeugnisse im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Handelsgeschäfts (R 15.5 Abs. 6 EStR),
- die Vermietung von WG des BV, zB von Maschinen (auch an Maschinenringe), Gebäuden, Wohnungen auch an Landarbeiter, von Werbeflächen, einschließlich Entschädigungen zB für Übernutzungen oder vorzeitige Kündigung und
- die Verpachtung von Rechten, zB der Milchreferenzmenge, die Gestattung der Ausbeute von Bodenschätzen.

Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten für Nichtlandwirte: Die Freistellung von Gewinnen aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten, die für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe erbracht werden, beruht wohl auf der nicht in die Gesetzesbegründung aufgenommenen Vorstellung, dass Stpfl., die solche Leistungen erbringen, diese oft auch entgegennehmen, so dass sich Aufwand und Ertrag ausgleichen (s. ENGEL, NWB F. 3d, 618). Nach der Entwurfsbegründung soll Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 sicherstellen, dass eigentlich dem gewerblichen Bereich zuzuordnende Tätigkeiten, wie etwa Maschinenvermietung, Lohnarbeit oder Beherbergung Fremder, die aus Vereinfachungsgründen unter bestimmten Voraussetzungen noch zur LuF zu rechnen sind, erfasst werden (BTDrucks. 14/265, 178). Damit können Gewinne aus Umsätzen bis 51 500 € stfrei bleiben (R 15.5 Abs. 9 und 10 EStR). Im Ergebnis sind daher nur Gewinne aus den oa. Leistungen stpfl., die für Gewerbebetriebe oder Privatpersonen erbracht werden (BFH v. 29.11.2007 – IV R 49/05, BStBl. II 2008, 425).

Die Freistellung von Gewinnen aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten, die für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe erbracht werden, verstößt uE ohne sachliche Rechtfertigung gegen den Gleichheitssatz. Benachteiligt ist sowohl der Stpfl., der solche Leistungen erbringt, ohne der Durchschnittssatzgewinnermittlung zu unterliegen, als auch der Stpfl., der der Durchschnittssatzgewinnermittlung unterliegt, jedoch für gewerbliche Unternehmen tätig wird (glA HILLER, Inf. 1999, 487 [490 f.]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 117; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 258; WIEGAND in FELSMANN, Rn. C 274). Auch die praktischen Probleme sprechen für eine Aufgabe der begünstigenden Regelung. Dem Stpfl. ist oft nicht bekannt, ob er für einen Gewerbetreibenden oder einen Land- und Forstwirt tätig wird und einem Auskunftsersuchen an das FA steht das Steuergeheimnis entgegen (so HILLER, Inf. 1999, 487 [490 f.]).

d) Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen nach § 6c und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung 67

Zu den Sondergewinnen gehören nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 auch Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen nach § 6c und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung

fung. Diese Erträge waren bereits nach § 13a Abs. 8 Nr. 4 aF als besondere Betriebsvorgänge zu erfassen (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55). Eine Einbeziehung weiterer Rücklagen war nicht geboten, weil nur diese beiden „Rücklagen“ auch bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung zulässig sind.

Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen nach § 6c (richtig: Gewinnzuschläge) werden zu Recht nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 erfasst, weil sie aus Gewinnen herrühren, die ohne Inanspruchnahme des Gewinnabzugs nach § 6c Abs. 1 Satz 2 zu einer Erfassung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 führen würden, jedenfalls wenn es sich um die Veräußerung von Grund und Boden handelt.

Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung: Gegen die Erfassung dieser Gewinne sind Bedenken erhoben worden, weil der Zufluss der zugrunde liegenden Entschädigung steuerfrei bleibt (so HILLER, Inf. 1999, 487 [491]). Diese Bedenken sind uE unbegründet, weil auch die Entschädigung selbst zu erfassen ist. Der Gesetzgeber hat mit Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 hinreichend deutlich gemacht, dass er von einer Besteuerung der in eine Rücklage für Ersatzbeschaffung einzustellenden Entschädigung ausgeht (aA BRÜCKMEIER in KSM, § 13a Rn. G 34; NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 42). Zwar ist der Tatbestand des § 13a Abs. 8 Nr. 3 aF entfallen, wonach Betriebsvorgänge, die bei der Feststellung des Ausgangswerts nicht berücksichtigt worden sind, zu Sondergewinnen führen; uE ist der die Entschädigung auslösende Verlust eines Gebäudes dann aber unter den Tatbestand des Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 (Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden) zu subsumieren (glA KANZLER, DStZ 1999, 692; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 268). Da die Entschädigung für zerstörte WG des UV durch Ansatz des Grundbetrags abgegolten ist, entfällt insoweit auch die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung, bei deren Auflösung ein Gewinnzuschlag zu erfassen wäre (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 269).

Mehrfacher Abzug des Freibetrags bei ratenweiser Rücklageauflösung: Steuerpflichtige, die keine weiteren Sondergewinne haben, können durch ratenweise Auflösung der „Rücklage“ nach § 6c oder einer Ersatzbeschaffungsrücklage den Freibetrag nach Abs. 6 Satz 1 von 1534 € mehrfach, höchstens bis zu sechsmal bei § 6c und viermal bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung (BFH v. 12.1.2012 – IV R 4/09, BFH/NV 2012, 1035) in Anspruch nehmen. Ein einmal zu erfassender Zuschlag kann allerdings nicht um die Freibeträge nach § 13a Abs. 6 Satz 1 gemindert werden, die in früheren Wj. bei der möglichen, aber nicht beanspruchten Erfassung des Zuschlags in diesen Jahren hätten abgezogen werden können (BFH v. 15.3.1990 – IV R 90/88, BStBl. II 1990, 689).

68–70 Einstweilen frei.

71 II. Einnahmenüberschussrechnung für die forstwirtschaftliche Nutzung sowie bestimmte Veräußerungs- und Entnahmegewinne (Abs. 6 Satz 2)

Einnahmenüberschussrechnung für forstwirtschaftliche Nutzung und Bodengewinne: Die Sondergewinne sind nach den Grundsätzen der EÜR zu ermitteln. Das Gesetz ordnet die entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 3 zwar nur für die Ermittlung der Gewinne nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und 2, also für die forstwirtschaftliche Nutzung und die Bodengewinne an, bezieht sich aber mit dem Hinweis auf § 6c in Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ebenfalls auf die EÜR. Allerdings

ist die EÜR auch für die Gewinne aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten iSd. Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 maßgebend, weil die BA zwar pauschaliert anzusetzen sind, die Einnahmen jedoch nach dem Zuflussprinzip erfasst werden (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 203; s. auch Anm. 72).

Die entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 3 bedeutet nichts anderes, als dass die verwiesene Vorschrift in vollem Umfang anzuwenden ist. Danach sind also insbes. das Zu- und Abflussprinzip und die davon abweichenden Sonderregelungen des § 4 Abs. 3 Sätze 3 ff. zu beachten (s. § 4 Anm. 530 ff. und 619 ff.).

Einnahmenüberschussrechnung als zwingende Rechtsfolge?: Nach hM ist die EÜR zur Ermittlung der Gewinne aus den Betriebsvorgängen des Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und 2 zwingend anzuwenden (s. nur GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 42.3; KUBE in KIRCHHOF XII, § 13a Rn. 12; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 203). Damit wäre zugleich die Abgabe der Anl. EÜR nach § 60 Abs. 4 EStDV verpflichtend (BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129).

Stellungnahme: Der Wortlaut des Abs. 6 Satz 2 zwingt uE nicht dazu, von einer Verpflichtung zur EÜR auszugehen, die zugleich den BV-Vergleich, als der Regel-Gewinnermittlungsart ausschließen würde (glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 26, Rn. 102). Damit würde nämlich beim Übergang zur Durchschnittsatzgewinnermittlung, aufgrund einer Betriebsverkleinerung etwa, ein Wechsel der Gewinnermittlungsart notwendig und bei einer erforderlichen Gewinnsschätzung könnten die der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 entsprechenden OFD-Richtsätze nicht angewendet werden (s. auch NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 32). Nach hM könnte dann auch die EÜR für die Betriebsvorgänge des Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und 2 entgegen der Rspr. mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden (s. BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Lässt man auch die GE nach § 4 Abs. 1 im Rahmen des Abs. 6 zu, ist sie allerdings für alle Tatbestände des Abs. 6 einheitlich durchzuführen (glA HILLER, Inf. 1999, 487 [489]).

III. Pauschale Betriebsausgaben bei Gewinnen aus Dienstleistungen (Abs. 6 Satz 3)

72

Nach § 13a Abs. 6 Satz 3 beträgt der Gewinn aus den in Nr. 3 genannten Tätigkeiten (s. Anm. 66) 35 % der BE, einschl. der USt. (R 13a.2 Abs. 3 Satz 8 EStR).

Mit dieser Zwangspauschalierung hat sich der Gesetzgeber „an der bewährten Pauschalierungsregelung des § 51 Abs. 1 EStDV“ orientiert (BTD Drucks. 14/265, 178). Im Rahmen der Durchschnittsatzgewinnermittlung ist es dem Stpfl. damit verwehrt, diese Sondergewinne durch eine echte EÜR zu ermitteln, die auch zu einem Verlust führen könnte. Allerdings ist auch die Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 iVm. Satz 3 eine EÜR, bei der allerdings nur die Einnahmen nach dem Zuflussprinzip erfasst, davon aber fiktive BA iHv. 65 % abgezogen werden.

Keine Anwendung auf andere Tatbestände des Abs. 6 Satz 1: Für die anderen Tatbestände des Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 bis 4 ist ein pauschaler Abzug von BA unzulässig. Dies gilt etwa für die Erfassung von Erträgen aus der Einrichtung von Ersatzflächenpools (FG Münster v. 18.6.2009 – 10 K 1622/05 E, EFG 2009, 2016, nrkr. Az. BFH IV R 57/10). Insoweit ist § 4 Abs. 3 entsprechend anzuwenden (s. Anm. 71).

Betriebsausgabenpauschalierung verfassungsgemäß: Ein etwaiger Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip (so HILLER, Inf. 1999, 487 [491]) ist uE durch den Vereinfachungszweck der Durchschnittsatzgewinnermittlung sachlich hin-

reichend gerechtfertigt; denn die Aufteilung und Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zwischen den den Grundbetragsbereich und den Sondergewinnbereich berührenden Tätigkeiten ist bei Dienstleistungen und vergleichbaren Aktivitäten streitanfällig. Im Übrigen steht dem Stpfl. das Wahlrecht offen, eine andere Gewinnermittlungsart zu bestimmen (s. Anm. 30 ff.). Ein Stpfl. kann von Verfassungen wegen kein Recht einfordern, aus jeder ihm zur Auswahl angebotenen Regelung die für ihn günstigsten Möglichkeiten in Anspruch zu nehmen (BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 [361]; BVerfG v. 17.12.1992 – 1 BvR 4/87, FR 1993, 157 [159]). Zur Verfassungsmäßigkeit des § 13a im Übrigen s. Anm. 5.