

§ 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), zuletzt geändert durch VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694)

(1) ¹Der Gewinn eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ist nach den Absätzen 3 bis 7 zu ermitteln, wenn

1. der Steuerpflichtige nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, für den Betrieb Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und
2. in diesem Betrieb am 15. Mai innerhalb des Wirtschaftsjahres Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a des Bewertungsgesetzes) selbst bewirtschaftet werden und diese Flächen 20 Hektar ohne Sondernutzungen nicht überschreiten und
3. die Tierbestände insgesamt 50 Vieheinheiten (§ 13 Absatz 1 Nummer 1) nicht übersteigen und
4. die selbst bewirtschafteten Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b des Bewertungsgesetzes) 50 Hektar nicht überschreiten und
5. die selbst bewirtschafteten Flächen der Sondernutzungen (Absatz 6) die in Anlage 1a Nummer 2 Spalte 2 genannten Grenzen nicht überschreiten.

²Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn nur Sondernutzungen bewirtschaftet werden und die in Anlage 1a Nummer 2 Spalte 2 genannten Grenzen nicht überschritten werden. ³Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn der Betrieb im laufenden Wirtschaftsjahr im Ganzen zur Bewirtschaftung als Eigentümer, Miteigentümer, Nutzungsberechtigter oder durch Umwandlung übergegangen ist und der Gewinn bisher nach § 4 Absatz 1 oder 3 ermittelt wurde. ⁴Der 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 auf den Wegfall einer anderen Voraussetzung des Satzes 1 hingewiesen hat. ⁵Der Gewinn ist erneut nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 wieder vorliegen und ein Antrag nach Absatz 2 nicht gestellt wird.

(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 7 zu ermitteln. ²Wird der Gewinn eines dieser Wirtschaftsjahre durch den Steuerpflichtigen nicht nach § 4 Absatz 1 oder 3 ermittelt, ist der Gewinn für den gesamten Zeitraum von vier Wirtschaftsjahren nach den Absätzen 3 bis 7 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 Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung,
2. dem Gewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung,
3. dem Gewinn der Sondernutzungen,
4. den Sondergewinnen,
5. den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens,
6. den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören (§ 20 Absatz 8).

²Die Vorschriften von § 4 Absatz 4a, § 6 Absatz 2 und 2a sowie zum Investitionsabzugsbetrag und zu Sonderabschreibungen finden keine Anwendung. ³Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt die Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen nach § 7 Absatz 1 Satz 1 bis 5 als in Anspruch genommen. ⁴Die Gewinnermittlung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung spätestens mit der Steuererklärung zu übermitteln. ⁵Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist der Steuererklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen. ⁶§ 150 Absatz 7 und 8 der Abgabenordnung gilt entsprechend.

(4) ¹Der Gewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung ist die nach den Grundsätzen des § 4 Absatz 1 ermittelte Summe aus dem Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen und den Zuschlägen für Tierzucht und Tierhaltung. ²Als Grundbetrag je Hektar der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a des Bewertungsgesetzes) ist der sich aus Anlage 1a ergebende Betrag vervielfältigt mit der selbst bewirtschafteten Fläche anzusetzen. ³Als Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung ist im Wirtschaftsjahr je Vieheinheit der sich aus Anlage 1a jeweils ergebende Betrag vervielfältigt mit den Vieheinheiten anzusetzen.

(5) Der Gewinn aus der forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b des Bewertungsgesetzes) ist nach § 51 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung zu ermitteln.

(6) ¹Als Sondernutzungen gelten die in § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c bis e des Bewertungsgesetzes in Verbindung mit Anlage 1a Nummer 2 genannten Nutzungen. ²Bei Sondernutzungen, die die in Anlage 1a Nummer 2 Spalte 3 genannten Grenzen überschreiten, ist ein Gewinn von 1000 Euro je Sondernutzung anzusetzen. ³Für die in Anlage 1a Nummer 2 nicht genannten Sondernutzungen ist der Gewinn nach § 4 Absatz 3 zu ermitteln.

(7) ¹Nach § 4 Absatz 3 zu ermittelnde Sondergewinne sind

1. Gewinne
 - a) aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und dem dazugehörigen Aufwuchs, den Gebäuden, den immateriellen Wirtschaftsgütern und den Beteiligungen; § 55 ist anzuwenden;
 - b) aus der Veräußerung oder Entnahme der übrigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und von Tieren, wenn der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert für das jeweilige Wirtschaftsgut mehr als 15 000 Euro betragen hat;

- c) aus Entschädigungen, die gewährt worden sind für den Verlust, den Untergang oder die Wertminderung der in den Buchstaben a und b genannten Wirtschaftsgüter;
- d) aus der Auflösung von Rücklagen;
- 2. Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben nach § 9b Absatz 2;
- 3. Einnahmen aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten, die dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, abzüglich der pauschalen Betriebsausgaben nach Anlage 1a Nummer 3;
- 4. Rückvergütungen nach § 22 des Körperschaftsteuergesetzes aus Hilfs- und Nebengeschäften.

²Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens mindern sich für die Dauer der Durchschnittsatzgewinnermittlung mit dem Ansatz der Gewinne nach den Absätzen 4 bis 6 um die Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen. ³Die Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1 Nummer 1 Buchstabe a sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen. ⁴Absatz 3 Satz 4 bis 6 gilt entsprechend.

(8) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Anlage 1a dadurch zu ändern, dass es die darin aufgeführten Werte turnusmäßig an die Ergebnisse der Erhebungen nach § 2 des Landwirtschaftsgesetzes und im Übrigen an Erhebungen der Finanzverwaltung anpassen kann.

Anlage 1a (zu § 13a)

Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (Fundstelle: BGBl. I 2014, 2426)

Für ein Wirtschaftsjahr betragen

- 1. der Grundbetrag und die Zuschläge für Tierzucht und Tierhaltung der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 13a Absatz 4):

Gewinn pro Hektar selbst bewirtschafteter Fläche	350 EUR
bei Tierbeständen für die ersten 25 Vieheinheiten	0 EUR/Vieheinheit
bei Tierbeständen für alle weiteren Vieheinheiten	300 EUR/Vieheinheit

Angefangene Hektar und Vieheinheiten sind anteilig zu berücksichtigen.

- 2. die Grenzen und Gewinne der Sondernutzungen (§ 13a Absatz 6):

Nutzung	Grenze	Grenze
1	2	3
Weinbauliche Nutzung	0,66 ha	0,16 ha
Nutzungsteil Obstbau	1,37 ha	0,34 ha
Nutzungsteil Gemüsebau		
Freilandgemüse	0,67 ha	0,17 ha
Unterglas Gemüse	0,06 ha	0,015 ha

Nutzung	Grenze	Grenze
1	2	3
Nutzungsteil Blumen/Zierpflanzenbau Freiland Zierpflanzen Unterglas Zierpflanzen	0,23 ha 0,04 ha	0,05 ha 0,01 ha
Nutzungsteil Baumschulen	0,15 ha	0,04 ha
Sondernutzung Spargel	0,42 ha	0,1 ha
Sondernutzung Hopfen	0,78 ha	0,19 ha
Binnenfischerei	2000 kg Jahresfang	500 kg Jahresfang
Teichwirtschaft	1,6 ha	0,4 ha
Fischzucht	0,2 ha	0,05 ha
Imkerei	70 Völker	30 Völker
Wanderschäfereien	120 Mutterschafe	30 Mutterschafe
Weihnachtsbaumkulturen	0,4 ha	0,1 ha

3. in den Fällen des § 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 3 die Betriebsausgaben 60 Prozent der Betriebseinnahmen.

§ 51 EStDV

Pauschale Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen

idF v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717),
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131)

- (1) **Steuerpflichtige, die für ihren Betrieb nicht zur Buchführung verpflichtet sind, den Gewinn nicht nach § 4 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes ermitteln und deren forstwirtschaftlich genutzte Fläche 50 Hektar nicht übersteigt, können auf Antrag für ein Wirtschaftsjahr bei der Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen pauschale Betriebsausgaben abziehen.**
- (2) **Die pauschalen Betriebsausgaben betragen 55 Prozent der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes.**
- (3) **Soweit Holz auf dem Stamm verkauft wird, betragen die pauschalen Betriebsausgaben 20 Prozent der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes.**
- (4) **Mit den pauschalen Betriebsausgaben nach den Absätzen 2 und 3 sind sämtliche Betriebsausgaben mit Ausnahme der Wiederaufforstungskosten und der Minderung des Buchwerts für ein Wirtschaftsgut Baumbestand abgegolten.**
- (5) **Diese Regelung gilt nicht für die Ermittlung des Gewinns aus Waldverkäufen sowie für die übrigen Einnahmen und die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben.**

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD/Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 13a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 13a	1	a) Verfassungsmäßigkeit der Durchschnittssatzgewinnermittlung	5
II. Rechtswicklung des § 13a		b) Vereinbarkeit mit Unionsrecht	6
1. Rechtsgrundlagen	2	IV. Geltungsbereich des § 13a	
2. Reformüberlegungen zu § 13a	3	1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	8
III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 13a mit höherrangigem Recht		2. Anwendung auf Auslandsbeziehungen	9
1. Bedeutung des § 13a	4	V. Verhältnis des § 13a zu anderen Vorschriften	10
2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		VI. Verfahrensvorschriften zu § 13a	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	2. Materiell-rechtliche Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5)	
II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1		a) Keine Buchführungspflicht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	17
1. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen als Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1		b) Keine Überschreitung der Flächengrenze von 20 ha der selbstbewirtschafteten Fläche (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	18
a) Durchschnittssatzgewinnermittlung als zwingende Rechtsfolge für nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte	15	c) Keine Überschreitung der Tierbestandsgrenze (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	19
b) Durchschnittssatzgewinnermittlung für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Einzelbetrieb und Mitunternehmerschaft)	16	d) Keine Überschreitung der Flächengrenze von 50 ha der forstwirtschaftlichen Nutzung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)	20
		e) Keine Überschreitung der Flächengrenzen für	

	Anm.
Sondernutzungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)	21
III. Durchschnittsatzgewinnermittlung für Betriebe, die ausschließlich Sondernutzungen bewirtschaften (Abs. 1 Satz 2)	22
IV. Keine Anwendung der Zugangsvoraussetzungen beim Übergang von Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder 3 (Abs. 1 Satz 3)	26
V. Mitteilungspflicht des Finanzamts und letztmalige	

	Anm.
Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Satz 4)	
1. Mitteilungspflicht der Finanzbehörde bei Eintritt in die Buchführungspflicht oder Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1	27
2. Letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	28
VI. Wiedereintritt in die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Satz 5)	29

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

	Anm.
I. Antragsgebundene Abwahl der Durchschnittsatzgewinnermittlung (Abs. 2 Satz 1)	32
II. Zwangsrückkehr zur Durchschnittsatzgewinn-	

	Anm.
ermittlung bei wahrrechtswidrigem Verhalten (Abs. 2 Satz 2)	33
III. Antragsform, Frist und Rücknahme des Antrags (Abs. 2 Sätze 3 und 4)	34

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

	Anm.
I. Zusammensetzung und Erfassung des Durchschnittsatzgewinns und Datenübertragung (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3)	38
II. Einnahmen aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung (Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 und 6)	39

	Anm.
III. Abzugsverbote und Abgeltungswirkung für Absetzungen nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 bis 5 (Abs. 3 Sätze 2 und 3)	40
IV. Verpflichtung zur Datenfernübertragung und Ausnahmen hiervon (Abs. 3 Sätze 4 bis 6)	41

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Gewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung 46**

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Gewinn aus der forstwirtschaftlichen Nutzung	47
---	----

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Ansatz von Gewinnen aus Sondernutzungen . .	52
--	----

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Erfassung von Sondergewinnen	
---	--

	Anm.		Anm.
I. Durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermittelnde Sondergewinne (Abs. 7 Satz 1)			
1. Art, Bedeutung und Ermittlung der Sondergewinne	60		
2. Die einzelnen gesondert zu ermittelnden Gewinne (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 bis 4)			
a) Gewinne aus der Auflösung stiller Reserven (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis d)		schaftsgütern (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c) . .	63
aa) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und dem dazugehörigen Aufwuchs, von Gebäuden, immateriellen Wirtschaftsgütern und Beteiligungen; Anwendung des § 55 (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) . .	61	dd) Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d)	64
bb) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme der übrigen Anlagegüter und der Tiere des Umlaufvermögens (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b)	62	b) Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben nach § 9b Abs. 2 (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2)	65
cc) Gewinne aus Entschädigungen im Zusammenhang mit den in Buchst. a und b genannten Wirt-		c) Einnahmen aus gewerblicher Nebentätigkeit abzüglich pauschaler Betriebsausgaben (Abs. 7 Satz 1 Nr. 3)	66
		d) Rückvergütungen nach § 22 KStG aus Hilfs- und Nebengeschäften (Abs. 7 Satz 1 Nr. 4)	67
		II. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Anlagegüter für die Dauer der Durchschnittssatzgewinnermittlung (Abs. 7 Satz 2) .	74
		III. Verzeichnisse für Wirtschaftsgüter iSd. Satzes 1 Nr. 1 Buchst. a (Abs. 7 Satz 3)	75
		IV. Datenfernübertragung für Sondergewinne und Härtefallregelung (Abs. 7 Satz 4)	76

I. Erläuterungen zu Abs. 8: Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung zur Anpassung der Anlage 1a zu § 13a	80
--	----

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, FS Armin Spitaler, Stuttgart 1958, 194; SCHULZE/BUSCHHOFF, Grundsatzfragen zur VOL-Besteuerung, StBj 1961, 251; HELD, Betriebsprüfung bei Schätzungslandwirten, StBj. 1961, 119 und 174; SPANNER, Zur Ungültigkeit der VOL, BB 1964, 409; SPANNER, Verfassungsrechtliche Grundsatzprobleme im VOL-Urteil v. 5.11.1964, DStR 1965, 91.

Schrifttum 1974 bis 1998 (Erstfassung des § 13a): 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; SCHINDLER, Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft ab 1980, BB 1980, 1420; SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen, StBj. 1980/81, 452; WÄTZIG, Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DB 1980, 1711; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, Inf. 1981, 365; SCHOLTZ, Neue gesetzliche Bestimmungen und Verwaltungsanweisungen zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1981, 1; TIPKE, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981; 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; KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, Stuttgart, 3. Aufl. 1995.

Schrifttum 1998 bis 2014 (§ 13a aF): KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; ENGEL, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft – Änderungen durch das StEntG 1999/2000/2002, NWB 1999 F. 3d, 613; HILLER, Durchschnittsatzgewinn in der Landwirtschaft nach dem neuen § 13a – Über neue Besteuerungslücken und Schlupflöcher, Inf. 1999, 449 und 487; 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; STEPHANY, Die Änderung des § 13a auf der Grundlage des StEntG 1999/2000/2002, HLBS-Report 1999, 9; HILLER, Merkwürdige Erkenntnisse beim Umgang mit dem neuen § 13a, Inf. 2002, 321; VON SCHÖNBERG, Vereinnahmung 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; BLUMENBERG/KRING, Europäisches

Beihilferecht und Besteuerung, Berlin 2011; WITTMER, Aktuelle Rechtsprechung zur Ertragsbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft, 62. HLBS Steuerfachtagung 2012, 7; WIEGAND, Vorschläge der Finanzverwaltung zur Neustrukturierung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG, HLBS Report 2014, 112.

Schrifttum ab 2015: KANZLER, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte „noch zielgenauer ausgestaltet und weiter vereinfacht“, DStZ 2015, 375; MÄRKLE/HILLER, Gesetzgebungs-Übermut in Berlin, StWa. 2015, 23; ZAISCH IN STEUERRECHT AKTUELL, Spezial Steuergesetzgebung 2014/2015, Herne 2015, 56; VÖCKING, Die Änderung der pauschalen Gewinnermittlung in der Landwirtschaft nach § 13a EStG aus Sicht von Ackerbau, Rinder-, Schweine- und Bienenhaltung, Briefe zum Agrarrecht (BzAR) 2015, 296; WIEGAND, Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG im neuen Gewand, NWB 2015, 250; HEB, Steuerliche Wahlrechte sind wie Einbahnstraßen: Umkehren verboten!, BB 2016, 2418; PFÜTZENREUTER, Erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart nach wirksamer Ausübung des Wahlrechts für ein Wirtschaftsjahr, jurisPR-SteuerR 44/2016 Anm. 2; KANZLER, Das besondere Gewinnermittlungswahlrecht des Landwirts mit Durchschnittssatzgewinnermittlung und seine wiederholte Ausübung, FR 2017, 96; FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Loseblatt, Berlin; KANZLER, Die neue Tarifglättung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft- § 32c EStG reloaded, DStZ 2017, 210.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877; s. auch FinMin Nds. v. 27.8.2015 – S 1915 - 61 - 33 12, juris, betr. Ernteauffälle wegen Trockenheit; FinMin. Ba.-Württ. v. 10.6.2016 – 3 - S191.5/28, juris, betr. Hochwasserschäden.

I. Grundinformation zu § 13a

1

Die Vorschrift regelt seit 1974 in verschiedenen Fassungen die Ermittlung des Gewinns für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach Durchschnittssätzen und ist daher im Abschnitt 8 (Die einzelnen Einkunftsarten) falsch platziert (glA TIPKE, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, 81). Sie gehörte ebenso wie die andere pauschalierte GE nach § 5a (sog. Tonnagesteuer) in den Abschnitt 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 GE, das ihn für vier Wj. bindet (Abs. 2).

Der Durchschnittssatzgewinn setzt sich aus den Gewinnen der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, dem Gewinn der Sondernutzungen, den Sondergewinnen, sowie den Einnahmen aus VuV von WG des land- und forstwirtschaftlichen BV und den Einnahmen aus Kapitalvermögen zusammen (Abs. 3). Damit sind alle Aufwendungen wie Schuldzinsen, AfA und Sonderabschreibungen abgezogen. Die GE ist mit der StErklärung durch Datenfernübertragung zu übermitteln, sofern kein Härtefall vorliegt.

Die Abs. 4 bis 7 definieren die einzelnen Bestandteile des Durchschnittssatzgewinns. Danach ist der Gewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung die Summe aus dem Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen und den Zuschläge für Tierzucht und Tierhaltung. Der Grundbetrag richtet sich nach Hektarwerten für diese landwirtschaftliche Nutzung, die sich ebenso aus der Anlage 1a zu § 13a ergeben, wie die Zuschläge für Tierzucht und Tierhaltung (Abs. 4). Der Gewinn aus forstwirtschaftlicher Nutzung ist nach § 51 EStDV zu ermitteln (Abs. 5), während die Gewinne aus Sondernutzungen (zB Wein- und Gartenbau) zu Zuschlägen führen, wenn die ebenfalls in Anlage 1a zu § 13a genannten Grenzen überschritten sind (Abs. 6). In Abs. 7 sind die einzelnen durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 zu ermittelnden Sondergewinne

aufgeführt (zB Gewinne aus der Veräußerung und Entnahme land- und forstwirtschaftlicher Flächen oder besonders wertvoller Anlagegüter). Schließlich sieht Abs. 8 eine Ermächtigung des BMF vor, die Anlage 1a durch Rechtsverordnung an veränderte Wertverhältnisse anzupassen.

II. Rechtsentwicklung des § 13a

2 1. Rechtsgrundlagen

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 GE 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 GE 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 GE 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).

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

- Beschränkung des Geltungsbereichs der DurchschnittssatzGE 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 GE an die Einheitsbewertung (Abs. 4; BTDrucks. 14/23, 177),
- 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 BRats wurde „klargestellt“, dass eine wirksame Ausübung des Wahlrechts auf anderweitige GE von der tatsächlichen Durchführung dieser GEArt während des Bindungszeitraums abhängt (BTDrucks. 14/1655, 6).

Damit wurde der Kritik aus dem Schrifttum Rechnung getragen (vgl. HILLER, Inf. 1999, 449 [452]; KANZLER, DSfZ 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 DurchschnittssatzGE 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).

JStG 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.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Grundlegende Neufassung des § 13a (Ermittlung des Gewinns aus LuF nach Durchschnittssätzen), die am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft tritt.

Die Neuregelung ist damit erstmals für das Wj. 2015 anzuwenden, wenn das Wj. dem Kj. entspricht; ansonsten erstmals für das Normal-Wj. und die Sonder-Wj. der Land- und Forstwirte 2015/16 (§ 52 Abs. 22a Satz 2). Die Bindungsfrist aufgrund des § 13a Abs. 2 Satz 1 aF bleibt bestehen (§ 52 Abs. 22a Satz 3). Die schärfere Besteuerung kompensierend wurde zugleich der Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 Satz 1 von 670 € auf 900 € erhöht (s. Anm. 4, 5 und 60).

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (VerfModG) v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): In § 13a Abs. 3 Satz 6 werden die Wörter „§ 150 Absatz 7 und 8 der Abgabenordnung“ durch die Wörter „§ 150 Absatz 8 der Abgabenordnung“ wegen Wegfalls der bisherigen Verordnungsermächtigung in § 150 Abs. 7 AO (BTDrucks. 18/7457, 96) ersetzt.

3 2. Reformüberlegungen zu § 13a

Die Reformvorschläge der Kommissionen, aus der Wissenschaft und vom mehrfach mit der Vorschrift befassten Bundesrechnungshof betrafen zwar § 13a aF, sind aber, was die grundsätzliche Kritik an der DurchschnittssatzGE angeht, nach wie vor aktuell.

Die Reformkommissionen haben sich, bisher allerdings ohne Erfolg, ausnahmslos für die ersatzlose Aufhebung der GE 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 Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, Schriftenreihe des BMF Heft 55 [1995], 32 = BB 1994, Beilage 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 eigens mit der Einkommensbesteuerung der Landwirte; daraus lässt sich aber keine Forderung nach Abschaffung der DurchschnittssatzGE ableiten.

In der Steuerrechtswissenschaft wird ebenfalls die Aufhebung der GE nach Durchschnittssätzen gefordert und als Ersatz dafür zumindest die Einnahmenüberschussrechnung 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 Einnahmenüberschussrechnung 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 (9/2010): keine grundsätzlichen verfassungsrechtl. Bedenken.

Der Gesetzgeber hat ungeachtet entsprechender Beanstandungen des Bundesrechnungshofs und Absichtserklärungen der BReg. eine durchgreifende und ernsthafte Reform der DurchschnittssatzGE 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 Nebenerwerbsbetriebe; die GEVorschrift bleibt jedoch kompliziert und weit entfernt davon, eine Vereinfachungsregelung zu sein, wie es dem Willen des Gesetzgebers entspricht (BTDrucks. 8/3239, 9; krit. KANZLER, DStZ 1996, 676 [682]; KANZLER, DStZ 1999, 682; HILLER, Inf. 1999, 449 und 487).

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

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

Einnahmenüberschussrechnung oder Durchschnittssatzgewinnermittlung als Lösung: Das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder haben die Prüfungsfeststellungen des Bundesrechnungshofs zunächst bestätigt und „aus steuerfachlicher Sicht mit dem Bundesrechnungshof darin übereingestimmt, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in ihrer jetzigen Form abzuschaffen“; das BMF äußerte sogar verfassungsrechtl. Bedenken wegen der gleichheitswidrigen Lastenverteilung und schlug vor, die GE nach Durchschnittssätzen durch eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung zu ersetzen, bei der pauschalierte BA von den tatsächlichen BE abzuziehen wären (BTDrucks. 17/8428, 12).

Allerdings haben sich das Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (BMELV) und die Agrarminister der Länder auf der Agrarministerkonferenz am 27.4.2012 für eine Beibehaltung der DurchschnittssatzGE ausgesprochen und folgenden Beschluss gefasst: „Die Ministerinnen, Minister und Senatoren der Agrarressorts der Länder nehmen den Bericht 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“ (www.mlr.baden-wuerttemberg.de/mlr/allgemein/Ergebnisnie derschrift_AMK_27042012.pdf, 21).

Zur Vorbereitung der Novellierung des § 13a fand am 14.2.2014 eine Besprechung zwischen dem BMF, dem Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft und den landwirtschaftlichen Verbänden statt, die die Beibehaltung der GE nach Durchschnittssätzen mit dem Gesetz gewordenen Inhalt und deren elektronische Übermittlung zum Gegenstand hatte (WIEGAND, HLBS Rep.

2014, 112). Während im Referentenentwurf zum ZollkodexAnpG v. 26.8.2014 die Neuregelung des § 13a noch nicht enthalten war (www2.nwb.de/portal/content/ir/downloads/268002/2014-09-01-ZollkodexAnpG.pdf), wurde sie etwas überraschend durch einen nicht veröffentlichten Beschlussvorschlag des BMF v. 18.9.2014 zum Gegenstand des Gesetzentwurfs gemacht und in den RegE v. 24.9.2014 aufgenommen.

III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 13a mit höherrangigem Recht

4 1. Bedeutung des § 13a

Wie § 13a in seinen bisherigen Fassungen regelt die Vorschrift die Ermittlung des Gewinns nicht buchführungspflichtiger LuF nach Durchschnittssätzen. Als besondere GEArt, die selbständig neben die GE nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und § 5 tritt, ist die DurchschnittssatzGE ihrer Natur nach ein (typisierter) BV-Vergleich (s. Vor §§ 4–7 Anm. 75).

Reaktionen auf Kritik des Bundesrechnungshofs: Mit der Neufassung sollten die wesentlichen Mängel des seit dem Wj. 1999/2000 geltenden § 13a aF beseitigt werden. Bereits mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) hatte der Gesetzgeber auf die Kritik des Bundesrechnungshofs (BRH) 1995 reagiert (s. Bemerkungen des BRH 1995 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BTDrucks 13/2600, 106). Die seinerzeit getroffenen Maßnahmen (Reduzierung der Anwendungsfälle durch Änderung der Grenzen für die Zugangsberechtigung, Erhöhung der Gewinnpauschalen für landwirtschaftliche Betriebe ohne Sondergewinne und Aufgabe der unmittelbaren Bindung an die Einheitsbewertung zum 1.1.1964) erfuhren aber Kritik (HILLER, Inf. 1999, 449; KANZLER, DStZ 1999, 682) und wurden erneut vom BRH beanstandet (s. Bericht des BRH v. 17.1.2012, BTDrucks. 17/8428).

Der Vorschlag des BRH, für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung zu schaffen, wurde mit der Begründung abgelehnt, die GE nach § 13a habe sich bisher als Vereinfachungsregelung bewährt und für typische land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu einer angemessenen Gewinnerfassungsquote geführt (BTDrucks. 18/3017, 45).

Mit der Neufassung des § 13a idF des ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58, s. Anm. 2) soll die Vorschrift nun aufgrund der festgestellten Mängel „noch zielgenauer ausgestaltet und weiter vereinfacht werden“ (BTDrucks. 18/3017, 45). Ziel ist eine „zutreffende Erfassung des Totalgewinns“ (BTDrucks. 18/3017, 46 f.), womit nicht der mehrjährige Totalgewinn eines Betriebs, sondern das jeweilige Erg. eines Jahres gemeint ist. Dies geschieht durch

- Änderung der Zugangsvoraussetzung im Bereich der Sondernutzungen (Abs. 1 Nr. 4 und 5),
- Ansatz eines einheitlichen Grundbetrags für die landwirtschaftlichen Flächen sowie eines Zuschlags für Tierzucht und Tierhaltung je VE oberhalb von 25 VE (Abs. 4),
- Erfassung der BE und Berücksichtigung von BA-Pauschalen für die forstwirtschaftliche Nutzung nach § 51 EStDV (Abs. 5) sowie Erfassung von Durchschnittssatzgewinnen für die Sondernutzungen (Abs. 6),

- Berücksichtigung weiterer Sondergewinne (Abs. 7) wie zB den Verkauf wertvollen AV mit einem Veräußerungspreis von 15 000 € (Nr. 1), Entschädigungen (Nr. 2) und 40 % der Einnahmen aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten (Nr. 3).

Die Fiskalische Bedeutung der Neuregelung ist nach der Entwurfsbegründung ausgeglichen. Die höhere Erfassungsquote soll zu Mehreinnahmen von 15 Mio. € jährlich führen. In „sachlichem Zusammenhang mit der Änderung der Gewinnermittlung nach § 13a“ wurde der Freibetrag für Einkünfte aus LuF an die wirtschaftliche Entwicklung im Bereich der Klein- und Nebenerwerbsbetriebe angepasst (BTDrucks. 18/3017, 45).

Vereinfachung und Begünstigung: Zur Begründung für die Neuregelung ab 2015 betont der RegE (BTDrucks. 18/3017, 45) wie bei der Vorgängerregelung den Vereinfachungscharakter der Vorschrift, ohne indes auf die Subventionswirkung einzugehen. In anderem Zusammenhang wurde allerdings darauf hingewiesen, dass die DurchschnittssatzGE auch der Förderung der LuF und ihrer Erhaltung als „leistungs- und wettbewerbsfähiger Wirtschaftszweig“ dient. Da die „naturbedingten und wirtschaftlichen Nachteile gegenüber anderen Wirtschaftsbereichen auszugleichen“ seien (§ 1 LwG), genieße die Landwirtschaft einen „Sonderstatus“ (BTDrucks. 17/8428, 3). Während die GE nach Durchschnittssätzen für das Jahr 1997 noch 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 (s. nur 24. Subventionsbericht v. 19.8.2013, BTDrucks. 17/14621, 23).

► *Zielgenauigkeit und Vereinfachung* sind die Normzwecke der letzten Regelung (BTDrucks. 18/3017, 45), ebenso wie der aF (BTDrucks. 14/265, 148). Allerdings enthält die Entwurfsbegründung ebenso wie die Begründung zum StEntlG 1999/2000/2002 keine Ausführungen zur Gewinnerfassungsquote der neuen Zugangsvoraussetzungen und den geänderten Höchstgrenzen. Die mangelnde Gewinnerfassungsquote der Vorgängerregelung aber war der entscheidende Kritikpunkt im Bericht des BRH (BTDrucks. 17/8428, 11; s. auch § 13a Anm. 4 – § 13a Anm. 4 „Pauschalierte Gewinnermittlung und Gewinnerfassungsquote“ – Stand 5/2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm). Durch die Differenzierung zwischen der landwirtschaftlichen Nutzung und den übrigen Nutzungen soll den unterschiedlichen Betriebstypen innerhalb der LuF Rechnung getragen werden (BTDrucks. 18/3017, 45).

Damit soll auf die veränderten Rahmenbedingungen für die LuF reagiert werden, weil die Stpfl. stärker die Möglichkeiten der Diversifizierung nutzen und ihre durch Generationennachfolge übergegangenen Betriebe oftmals verkleinert im Nebenerwerb weiterbetreiben oder infolge einer Spezialisierung innerhalb der Familien auf die Tätigkeiten anderer Betriebe abstimmen bzw. mit diesen verbinden (so WIEGAND, NWB 2015, 250 [254], der Autor ist Beamter im BMF).

Der Begriff „Vereinfachung“ erscheint insgesamt neunmal in der Begründung des Regierungsentwurfs; die entsprechenden Maßnahmen werden aber den Regelungen der aF nicht gegenübergestellt. So wird zB als Vereinfachung angeführt, bei der GE gelte die AfA als in Anspruch genommen, während die Vorschriften der §§ 4 Abs. 4a, § 6 Abs. 2 und 2a sowie die Sonderabschreibungen und Investitionsabzugsbeträge nicht anzuwenden seien (BTDrucks. 18/3017, 46).

► *Pauschalierte Gewinnermittlung und Liebhaberei:* Bei der GE nach Durchschnittssätzen sind tatsächlich erzielte Verluste im Grundbetragsbereich nicht zu be-

rücksichtigen; der Stpfl. kann sich daher auch nicht auf fehlende Gewinnerzielungsabsicht berufen (BFH v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808; BFH v. 1.12.1988 – IV R 72/87, BStBl. II 1989, 234). Allerdings können sich im Bereich der nicht durch Zuschläge zu berücksichtigenden Sondernutzungen nach Abs. 6 Satz 3 (s. Anm. 52) und Sondergewinne nach Abs. 7 (s. Anm. 60 ff.) aufgrund der durchzuführenden Einnahmenüberschussrechnung auch nachhaltig Verluste ergeben, die eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht indizieren. Diese Verluste können uE zur Annahme einer Liebhaberei führen, die sich nur auf den entsprechenden Sondernutzungs- oder Sondergewinnbereich beschränkt. Betriebswirtschaftliche Verluste, die im Grundbetragsbereich nicht ausgewiesen werden, können Anlass zur Wahl einer anderweitigen GEArt nach Abs. 2 geben (s. Anm. 34).

In der Europäischen Union wird der Gewinn aus LuF in weiteren 15 Mitgliedstaaten nach einem Pauschalverfahren ermittelt, das entweder von den bewirtschafteten Flächen oder von einer Pauschalierung der BA als Prozentsatz der BE 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 BA angewendet wird. In Österreich wird für nicht buchführungspflichtige land- und forstwirtschaftliche Betriebe die GE durch Vollpauschalierung (Einheitswert bis 75.000 €, Fläche bis 60 ha und bis 120 VE) und Teilpauschalierung (bei Überschreiten der Vollpauschalierungsgrenzen) vorgesehen (§ 17 Abs. 5 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 5a öEStG iVm. der LuF-PauschVO 2015).

Zur Verbreitung der GE nach § 13a aF im Jahr 2007 s. § 13a Anm. 4 – Stand 5/2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

5 a) Verfassungsmäßigkeit der Durchschnittssatzgewinnermittlung

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

Verfassungsmäßigkeit einer benachteiligenden Durchschnittssatzgewinnermittlung: Soweit aus der höheren Gewinnerfassungsquote bei Klein- und Nebenerwerbsbetrieben eine signifikante Benachteiligung der Landwirte mit GE nach Durchschnittssätzen gegenüber Landwirten mit GE nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 folgt, ist der FinVerw. zwar eine Berufung auf eine kompensatorische Wirkung des erhöhten Freibetrags nach § 13 Abs. 3 (s. Anm. 4 „Fiskalische Bedeutung“) verwehrt, weil dieser Freibetrag auch Stpfl. mit GE nach § 4 Abs. 1 und 3 zusteht. Der Gleichheitssatz ist gleichwohl nicht verletzt, weil der Stpfl. nach Abs. 2 jederzeit eine andere GEArt wählen kann und die Belastung mit den Kosten einer Buchführung alle Stpfl. gleichermaßen trifft. Nach der Rspr. des BVerfG ist eine Einschränkung des Nettoprinzipis aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerf-

GE 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 (BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348; BVerfG v. 17.12.1992 – 1 BvR 4/87, FR 1993, 157; BFH v. 5.12.2002 – IV R 28/02, BStBl. II 2003, 345, mwN; BFH 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 GE nach § 13a nicht das objektive Nettoprinzip und den Leistungsfähigkeitsgrundsatz, solange sich die DurchschnittssatzGE, 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). Zur Verfassungswidrigkeit der Abzugsverbote für Miet- und Pachtzinsen sowie für Schuldzinsen s. Anm. 39 und zur Verfassungswidrigkeit der undifferenzierten Pauschalgewinne für Sondernutzungen s. Anm. 52.

Verfassungswidrigkeit einer begünstigenden Durchschnittssatzgewinnermittlung: Die Begünstigung der Landwirte mit Haupterwerbsbetrieben durch die immer noch geringe 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 GE 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 wäre bei einer signifikant niedrigen Gewinnerfassungsquote sicherlich nicht der Fall. Bislang liegen allerdings noch keine betriebswirtschaftlichen Daten zur erwarteten Gewinnerfassungsquote nach der Neuregelung der GE für Wj. ab 2015/16 vor.

Gleichheitswidrig und nicht durch den Hinweis auf die Option in Abs. 2 zu entkräften, ist jedenfalls die pauschale Erfassung der Gewinne aus Sondernutzungen (s. Anm. 52). Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen im Übrigen auch gegenüber der Ermächtigung in Abs. 8 (s. Anm. 80 mwN).

Die Rspr. hatte sich wiederholt mit den verschiedenen Regelungen zur GE 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, rkr.) 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 GE nach Durchschnittssätzen allenfalls eine höhere StBelastung ergeben hätte (BFH v. 13.10.1983 – IV R 217/80, BStBl. II 1984, 198). Auch das BMF hatte in seiner Stellungnahme zum Gesetzgebungsverfahren zum Bericht des BRH v. 17.1.2012 verfassungsrechtl. Bedenken geäußert (BTDrucks. 17/8428, 12 und Anm. 3 aE).

6 b) Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Gemeinschaftsrechtlich ist die Regelung zur GE nach Durchschnittssätzen bislang nicht beanstandet worden.

Diskriminierungsverbot und Niederlassungsfreiheit im Outbound-Fall: Der Ausschluss unbeschränkt estpfl. von der Anwendung des § 13a auf ihre Auslandsbetriebe berührt das Diskriminierungsverbot und die Niederlassungsfreiheit, soweit die Durchschnittssätze im Inland begünstigend wirken. Ein Mitgliedstaat, der in seinen Rechtsvorschriften unbeschränkt estpfl. von der GE nach Durchschnittssätzen für in einem anderen Mitgliedstaat belegene Flächen ausschließt, verstößt gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 20, 45 und 49 AEUV (so EuGH v. 17.1.2008 – C-152/05, EuGHE 2008, I-39 = BFH/NV 2008, Beilage 2, 90 zu Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG, betr. Eigenheimzulage). Die DurchschnittssatzGE ist daher gemeinschaftsrechtskonform auch auf Auslandsbetriebe unbeschränkt Stpfl. anzuwenden. Nachdem die unmittelbare Anbindung der GE 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).

Unionsrechtskonformität im Inbound-Fall: Hinsichtlich der begünstigenden Besteuerung von Inlandsbetrieben erweist sich § 13a als gemeinschaftskonform, weil beschränkt estpfl. Landwirte den unbeschränkt estpfl. gleichgestellt sind (s. Anm. 9). Dies gilt auch, wenn die DurchschnittssatzGE belastend wirkt, weil beschränkt estpfl. ebenso wie unbeschränkt estpfl. Landwirten die GEArten des § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 offenstehen (s. § 4 Anm. 9 „Inlandseinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger“).

Das unionsrechtliche Beihilfeverbot (Art. 107 ff. AEUV) kann auch durch die Besteuerung verletzt werden (s. nur BLUMENBERG/KRING, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, Berlin 2011). Die Europäische Kommission hat die DurchschnittssatzGE nach § 13a bisher allerdings noch nicht ins Visier genommen. Die Unvereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt ist nur festzustellen, wenn die Beihilfe eine Auswirkung auf den innergemeinschaftlichen Handel und eine verzerrende Wirkung auf den Wettbewerb im innergemeinschaftlichen Handel entfaltet oder entfalten kann (EuGH v. 15.12.2005, Unicredito Italiano SpA, Rs. C-148/04, Slg. 2005, I-11137, Rn. 55). Dass der DurchschnittssatzGE eine derartige Auswirkung zukommen könnte, mag schon zweifelhaft sein. Ob es sich im Einzelfall wegen der geringfügigen Auswirkung der Pauschalbesteuerung um eine genehmigungsfreie sog. De-minimis-Beihilfe handeln könnte, für die bei landwirtschaftlichen Unternehmen ein auf einen Dreijahreszeitraum bemessener Schwellenwert von 15.000 € gilt (VO 1408/2013 v. 18.12.2013, ABl. [EG] Nr. L 352/9), kann dahinstehen. Für die Besteuerung ist die De-minimis-Regel nicht maßgebend, weil die Kommission nicht verpflichtet ist, den Einzelfall zu untersuchen, sondern nur die Beihilferegelung an sich prüft (EuGH v. 15.12.2005, Unicredito Italiano SpA, Rs. C-148/04, Slg. 2005, I-11137, Rn. 69; s. auch BLUMENBERG/KRING, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011, S. 22 ff.).

7 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 13a

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

8

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

Sachlicher Geltungsbereich: Nach Abs. 1 Satz 1 ist der Gewinn „eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft“, also eines Betriebs iSd. § 13 nach Abs. 3 bis 7 zu ermitteln (§ 13 Anm. 40 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, wenn nicht ein Antrag gem. Abs. 2 auf GE nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 gestellt ist (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5).

Persönlicher Geltungsbereich: Die DurchschnittsatzGE findet Anwendung auf unbeschränkt wie beschränkt estpfl. Land- und Forstwirte, die einen inländ. Betrieb unterhalten. Sie gilt ferner für den inländ. Betrieb einer Pers-Ges. oder Tierhaltungskooperation iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5. Zur GE und Gewinnaufteilung für im Inland belegenen Flächen des beschränkt estpfl. Niederländers s. Anm. 10.

Anwendung auf Mitunternehmenschaften: Die DurchschnittsatzGE ist auch auf den inländ. Betrieb einer Pers-Ges. oder Tierhaltungskooperation iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. § 51a BewG anwendbar. Der für eine Mitunternehmenschaft ermittelte Durchschnittsatzgewinn ist auf die einzelnen Mitunternehmer nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen (zur Gewinnverteilung s. Anm. 16). Zum grenzüberschreitender Betrieb einer Mitunternehmenschaft s. Anm. 9.

2. Anwendung auf Auslandsbeziehungen

9

Schrifttum: DEBATIN, Die Land- und Forstwirtschaft im Spiegel des internationalen Steuerrechts, DB 1988, 1285; HUTMACHER, Ertrag- und umsatzsteuerliche Aspekte bei deutschen Landwirten mit Nutzflächen in den Niederlanden, Inf. 2007, 460; RIEGLER/RIEGLER, Ertragsbesteuerung von Einkünften aus Traktatländereien, IStR 2015, 185; FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Berlin, Loseblatt; LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, München, Loseblatt.

Die DurchschnittsatzGE gilt für inländ. Betriebe und ist auch auf die inländ. Ländereien eines beschränkt stpfl. Landwirts anwendbar (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260, zu § 13a aF).

Durchschnittsatzgewinnermittlung für ausländische Betriebe oder Flächen: Die Anwendung § 13a aF wurde früher wegen der engen Verknüpfung dieser GE mit der Einheitsbewertung allgemein abgelehnt (so noch DEBATIN, DB 1988, 1285; KANZLER DStZ 99, 682 [683]; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a aF Rn. 20 [2/2012]). Nachdem aber schon der Gesetzgeber des StEntlG 1999/2000/2002 beabsichtigt hatte, die unmittelbare Anbindung der GE nach § 13a an die Einheitsbewertung aufzugeben (BTDrucks. 14/23, 177) und inzwischen die Neuregelung des § 13a durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) zu einer völligen Loslösung von der Einheits-

bewertung geführt hat, ist die DurchschnittssatzGE für ausländ. Betriebe oder für im Ausland belegene Flächen eines unbeschränkt estpfl. Landwirts – vorbehaltlich zu beachtender Regelungen eines DBA – durchzuführen.

glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 26 Rn. 12 (7/2015); KANZLER, DSStZ 2015, 378 (379); KRUMM in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 2 Rn. 4 (7/2015); MITTERPLEININGER in LBP, § 13a nF Rn. 21 (8/2016); RIEGLER/RIEGLER, IStR 2015, 185 (191); WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 136 (9/2015); wohl auch NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 8 (3/2015).

Da die mit den Nachbarstaaten abgeschlossenen DBA grds. dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht zuweisen und – mit Ausnahme der Schweiz – die Befreiungsmethode mit ProgrVorb. vereinbart ist, war die GE (auch nach § 13a) für den im Ausland belegenen Betriebsteil bis zum VZ 2007 einschließlich nur für Zwecke des ProgrVorb. geboten. Nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 idF des JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) ist der ProgrVorb. bei stfreien DBA-Einkünften zwar weiterhin anzuwenden; § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nimmt jedoch ab VZ 2008 ua. die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte vom ProgrVorb. aus, die in einer in einem Mitgliedsstaat der EU oder des EWR belegenen BS erzielt werden. Da für diese nicht in einem Drittstaat erzielten ausländischen Einkünfte der ProgrVorb. nicht mehr anzuwenden ist, entfällt insoweit auch die Pflicht zur Einkunftsermittlung nach deutschen Vorschriften (§ 32b Anm. 127). Nach der Rspr. des BFH sind bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen als Geschäftseinrichtung iSd. § 12 Satz 1 AO anzusehen (BFH v. 2.4.2014 – I R 68/12, BStBl. II 2014, 875), so dass für diese BE auch die GE nach § 13a entbehrlich wird (glA KRUMM in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 2 Rn. 17 [7/2015]; RIEGLER/RIEGLER, IStR 2015, 185 [192], sofern sie nicht zur Gewinnaufteilung zwischen in- und ausländ. Betriebsteil erforderlich sein sollte (dazu KRUMM in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 2 Rn. 105 ff. [7/2015]). Das praktikable Beispiel einer solchen Gewinnaufteilung (nach der indirekten Methode) auch unter Anwendung der GE nach Durchschnittssätzen bietet die „Verständigungsvereinbarung zur Aufteilung der Gewinne deutscher und niederländischer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe mit Grundstücken im jeweils anderen Staat“ (BMF v. 30.11.2001 – IV B 6 - S 1301 Ndl - 70/01, zu 3.a, juris). Die indirekte Methode entsprechend einem die Wertschöpfung jeweils berücksichtigenden Aufteilungsschlüssel wird auch zur Aufteilung der Einkünfte aus Weinbau im deutsch-französischen Grenzbereich für sachgerecht gehalten, sofern Regelungen eines DBA nicht entgegenstehen (FG Rhld.-Pf. v. 22.6.2016 – 2 K 2412/14, EFG 2016, 1594, nrkr., Az. BFH I R 65/16).

Grenzüberschreitender Betrieb einer Mitunternehmerschaft: Wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb von einer PersGes. in- oder ausländ. Rechts bewirtschaftet, so ist der Gewinn des gesamten Betriebs nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 vorliegen und nur einer der Mitunternehmer unbeschränkt estpfl. ist (glA KRUMM in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 2 Rn. 5 [7/2015]). Das Urteil des BFH v. 10.12.2014 (I R 3/13, BFH/NV 2015, 667) widerspricht dem nicht, weil die Bewirtschaftung landwirtschaftlicher Flächen eine BS im Inland begründet und damit die Anwendung inländ. GEVorschriften legitimiert (BFH v. 2.4.2014 – I R 68/12, BStBl. II 2014, 875). Der so ermittelte Gesamtgewinn ist in einer ersten Stufe auf in- und ausländ. Betriebsteile und dann in einer weiteren Stufe auf die Mitunternehmer aufzuteilen. Für die beschränkt stpfl. Gesellschafter ist nur der auf sie entfallende Anteil an den inländ. Einkünften relevant; dem-

gegenüber ist für die unbeschränkt estpfl. Gesellschafter auch ihr Anteil an den ausländ. Einkünften von Belang, wenn die Einkünfte nicht durch ein DBA freigestellt sind und der ProgrVorb. ausgeschlossen ist (s.o.).

Sonderfall der Traktatländereien im Deutsch-Niederländischen Grenzgebiet: Die Einbeziehung dieser in den Niederlanden belegenen Flächen eines unbeschränkt estpfl. Landwirts in die DurchschnittsatzGE wurde früher wegen der strengen Anbindung an das BewG abgelehnt (s. etwa MITTERPLEININGER in LBP, § 13a aF Rn. 20 [2/2012]; offen gelassen in BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Nach der konsequenten Abkopplung der DurchschnittsatzGE von der Einheitsbewertung ist § 13a auch auf Traktatländereien anzuwenden (glA RIEGLER/RIEGLER, IStR 2015, 185 [191]; WIEGAND in FELS-MANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 136 [9/2015]).

Der Begriff der Traktatländereien ist eng mit der Deutsch-Niederländischen Grenzfrage verbunden. Es handelt sich um Grundstücke deutscher Landwirte, die fast ausschließlich erst als Folge vertraglicher Grenzverschiebungen durch den Wiener Kongress zu Anfang des vorletzten Jahrhunderts in das holländische Staatsgebiet gelangten (s. etwa BTDrucks. 1/1666 und 1/2728). Es ist daher nicht ganz zutreffend, diesen Begriff auch auf andere im Ausland belegene Flächen anzuwenden (so aber FG Rhld.-Pf. v. 22.6.2016 – 2 K 2412/14, EFG 2016, 1594, nrkr., Az. BFH I R 65/16).

Die deutschen Steuerbehörden ermitteln „die den Niederlanden als dem Belegenheitsstaat zur Besteuerung zustehenden Gewinnanteile in der Regel ... bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in der Weise, dass der sich für den Gesamtbetrieb ergebende Gewinn nach dem Verhältnis der deutschen und niederländischen Flächen aufgeteilt wird“ (so Ziff. 3.a der Verständigungsvereinbarung zur Aufteilung der Gewinne deutscher und niederländischer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe mit Grundstücken im jeweils anderen Staat, BMF v. 30.11.2001 – IV B 6 - S 1301 Ndl - 70/01, zu 3.a, juris). Der danach auf die niederländischen Flächen entfallende Gewinn unterliegt nach Art. 6 Abs. 1 Art. 4 DBA-Niederlande v. 5.12.2012 (BGBl. II 2012, 1414) der Besteuerung im Belegenheitsstaat (bis VZ 2014 nach DBA-Niederlande v. 16.6.1959, BGBl. II 1960, 1782, BStBl. I 1960, 382) und ist (s.o.) im Inland vom ProgrVorb. angenommen (so BFH v. 2.4.2014 – I R 68/12, BStBl. II 2014, 875, der die Verständigungsvereinbarung zur Gewinnaufteilung allerdings nicht als bindend auffasst).

Die Erträge der im Inland belegenen Flächen des beschränkt estpfl. Niederländers werden nach § 13a ermittelt, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen (Ziff. 5 der Verständigungsvereinbarung BMF v. 30.11.2001 – IV B 6 - S 1301 Ndl - 70/01, juris). Der in den Niederlanden ansässige Stpfl. kann allerdings die DurchschnittsatzGE für vier aufeinanderfolgende Wj. abwählen und unterliegt dann der indirekten Aufteilung des nach niederländischem Recht ermittelten Gewinns (Ziff. 4 der Verständigungsvereinbarung BMF v. 30.11.2001 – IV B 6 - S 1301 Ndl - 70/01, juris). Nach dieser indirekten Methode ist dem Hof IdR vorab ein Anteil bis zur Hälfte des Gesamtgewinns zuzurechnen und im Übrigen eine Aufteilung nach dem Verhältnis der niederländischen und deutschen Flächen vorzunehmen.

Ausländische Flächen bestimmen die Betriebsgröße: Unabhängig von einer Besteuerung im Belegenheitsstaat gehören im Ausland belegene Flächen eines inländ. Betriebs (zB Traktatländereien) ebenfalls zu den selbst bewirtschafteten Flächen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4, die die Betriebsgröße bestimmen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 1; ebenso schon FinMin. Nds. v. 31.10.1974, FR 1974, 585, zu § 12 GDL). Als Hektarwert

dieser Flächen kann aus Vereinfachungsgründen – ebenso wie in Fällen der Zupachtung einzelner Flächen – nach R 13a.1 Abs. 1 Satz 3 iVm. R 13a.2 Abs. 1 Satz 5 EStR der im EW des Betriebs enthaltene oder der aus dem Ersatzwirtschaftswert abzuleitende Hektarwert für landwirtschaftliche Nutzungen ohne Sonderkulturen angesetzt werden (glA WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 136 [9/2015]).

10

V. Verhältnis des § 13a zu anderen Vorschriften

Als GEVorschrift 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 bestimmter Sondernutzungen gem. Abs. 6 Satz 3 und der Sondergewinne gem. Abs. 7 durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 als Teil der DurchschnittssatzGE und bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zu ermitteln sind.

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

► *Gewillkürtes Betriebsvermögen* kann in allen Fällen, in denen der Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird, gebildet werden (so bisher schon nach R 4.2 Abs. 16 EStR); im Übrigen kann gewillkürtes BV beim Übergang von der GE nach § 4 Abs. 1 oder 3 zur DurchschnittssatzGE oder bei einer Nutzungsänderung fortgeführt werden (§ 4 Abs. 1 Sätze 5 und 6; s. auch § 4 Anm. 250 ff.).

► *Verhältnis zu § 4a:* Nach der Rspr. ist der Grundbetrag ebenso wie die anderen Pauschalbeträge 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). Der BFH hat dies unter Hinweis auf RdF v. 23.7.1938 (RStBl. 1938,721 [722 f.], zu VI) mit der Begründung entschieden, die Beträge der VOL seien Jahresbeträge. Entsprechend sind die Pauschalbeträge auch beim verlängerten Wj., soweit dies bei § 13a-Landwirten für Garten- und Weinbaubetriebe sowie reine Forstbetriebe in Betracht kommt (§ 8c Abs. 2 EStDV), zeitanteilig zu erhöhen (R 13a.2 Abs. 7 EStR; aA BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 29); s. auch Anm. 38.

► *Verhältnis zu gewinnabhängigen Steuervergünstigungen und Abzugsbeschränkungen:* Die Übertragung stiller Reserven nach § 6c und R 6.6 Abs. 6 EStR ist auch bei GE nach Durchschnittssätzen zulässig. Nach Abs. 3 Satz 2 finden die §§ 4 Abs. 4a und 6 Abs. 2 und 2a sowie die Vorschriften zum Investitionsabzugsbetrag und zu Sonderabschreibungen keine Anwendung (Anm. 40). Im Bereich der Sondergewinne ist die Verlustklausel des § 55 Abs. 6 anzuwenden (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a).

Verhältnis zur Nutzungswertbesteuerung der denkmalgeschützten Wohnung (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4): Der Nutzungswert der Wohnung wurde nach § 13a aF 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 Absatz 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, ließ aber den Abzug von Schuldzinsen bis zur Höhe des Grundbetrags zu (R 13a.2 Abs. 6 Satz 3 EStR). Mit der Neufassung des § 13a ist der nach § 13a Abs. 3 Satz 2 aF noch mögliche Schuldzinsenabzug vollständig entfallen, so dass ein Schuldzinsenabzug auch für die denkmalgeschützte Wohnung ab Wj. 2015/16 ausgeschlossen ist.

Verhältnis zu landwirtschaftsbedingten Freibeträgen: Der Freibetrag für Land- und Forstwirte gem. § 13 Abs. 3 ist für den Durchschnittssatzgewinnermittler 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, 11. Aufl. 2014, Rn. 38b).

Verhältnis zur Tarifglättung (§ 32c): Der durch das Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3045) eingefügte § 32c ist auch bei GE nach § 13a anzuwenden. Die Tarifglättung erfasst die „Einkünfte“ aus LuF, unabhängig von der Art ihrer Ermittlung. § 32c ist also auch dann anzuwenden, wenn während des dreijährigen Betrachtungszeitraums ein Wechsel der GEArt stattfindet und uU Übergangsgewinne in erheblichem Umfang anzusetzen sind. § 32c Abs. 4 nimmt nur die Veräußerungsgewinne sowie die nach § 34a und 34b begünstigten Gewinne von der Tarifglättung aus (KANZLER, DStZ 2017, 210, 212).

Verhältnis zum Bewertungsrecht: Die GE nach Durchschnittssätzen beruht von jeher auf der Einheitsbewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe. Darauf deutet schon die mehrfache Bezugnahme auf bewertungsrechtl. Begriffe und die Verweisungen auf Vorschriften des BewG hin. Im Gegensatz zur früheren Rechtslage kommt der Einheitswertfeststellung aber keine Bindungswirkung mehr für die GE zu.

VI. Verfahrensvorschriften zu § 13a

11

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

Aufzeichnungspflichten bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Eine Verpflichtung, Bücher oder Aufzeichnungen zu führen, besteht nicht. Die fehlende Buchführungspflicht ist gerade Voraussetzung für die GE nach Durchschnittssätzen. Nach Abs. 7 Satz 3 ist allerdings ein Anlageverzeichnis für bestimmte WG zu führen (s. Anm. 75). Im Übrigen erfordern eine Reihe stl. Vergünstigungen und der Abzug bestimmter Aufwendungen, 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
- 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

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

Einzelaufzeichnungspflichten der Einnahmenüberschussrechnung nach sich ziehen (s. § 4 Anm. 523; glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 13a Rn. 16).

Anders als noch nach § 13a aF entfällt wegen der Abzugsverbote für die Bewertungsfreiheit, die Schuldzinsen, die Sonderabschreibungen und den Investitionsabzugsbetrag in Abs. 3 Satz 2 das Erfordernis, die entsprechenden Verzeichnisse zu führen.

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. Das gilt etwa für Aufzeichnungen nach § 22 UStG für Betriebe, die die uestrechtl. Regelbesteuerung anwenden.

Sollen im Rahmen der DurchschnittssatzGE BA in tatsächlicher Höhe abgesetzt werden, so trägt der Landwirt dafür die Feststellungslast (grundlegend dazu BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562). Die zum Nachweis dieser Aufwendungen erforderlichen Belege wie Kontoauszüge, Rechnungen, Quittungen muss er deshalb zumindest bis zur Bekanntgabe des StBescheids aufbewahren, wenn er sie dem FA nicht zusammen mit der StErklärung einreicht. Die Aufbewahrungspflicht bis zur erstmaligen Veranlagung folgt aus den allgemeinen Mitwirkungspflichten gem. §§ 90, 92 AO und der StErklärungspflicht gem. § 150 AO. Nach Durchführung der erstmaligen Veranlagung können die Nachweise vernichtet werden, selbst wenn die StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, weil § 164 AO lediglich den Grad der Bestandskraft regelt, aber keine Aufbewahrungspflichten begründet. Allerdings empfiehlt sich die freiwillige Aufbewahrung von Unterlagen zum Nachweis von Ansprüchen auf stl. Vergünstigungen und für die Aufstellung einer Übergangsbilanz im Fall des Wechsels der GEArt.

Zur Vorlage der Anlage Einnahmenüberschussrechnung für den Sondergewinnbereich des Abs. 7 s. Anm. 76.

Datenfernübertragung: Nach Abs. 3 Satz 4 ist die GE und nach Abs. 7 Satz 4 das Anlageverzeichnis für bestimmte Anlagegüter durch Datenfernübertragung dem FA zu übermitteln (s. Anm. 41 und 76).

12–13 Einstweilen frei.

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

14 I. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1

Buchführungspflicht und Wertgrenzen: Abs. 1 Satz 1 bestimmt die Grenzen für den Geltungsbereich der GE nach Durchschnittssätzen nach fünf Kriterien:

- der Betriebsinhaber darf nicht buchführungspflichtig sein (Nr. 1; s. Anm. 17);
- die selbstbewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung darf am 15. Mai des Wj. 20 ha nicht überschreiten (Nr. 2; s. Anm. 18);

II. Voraussetzungen u. Rechtsfolgen des Satz 1 Anm. 14–15 § 13a

- die Tierbestände dürfen insgesamt 50 VE nicht übersteigen (Nr. 3; s. Anm. 19);
- die selbst bewirtschafteten Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung dürfen 50 ha nicht überschreiten (Nr. 4; Anm. 20);
- die selbstbewirtschafteten Flächen der Sondernutzungen dürfen die in einer Anlage 1a zum EStG genannten Grenzen nicht überschreiten (Nr. 5; s. Anm. 21).

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 4 bedürfte (s. Anm. 27 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 GEArt vermieden wird (glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 190 [11/2014]; zT aA WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 137 [9/2015]). Zum maßgebenden Zeitpunkt des Vorliegens dieser Voraussetzungen und ihrer Prüfung s. Anm. 17 f.

Die DurchschnittsatzGE ist auch durchzuführen, wenn nur Sondernutzungen in den Grenzen des Satzes 1 Nr. 5 bewirtschaftet werden (Abs. 1 Satz 2). Sie ist aber bei Betriebsübergang ausgeschlossen, wenn zuvor der Gewinn durch Bestandsvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung ermittelt wurde (Abs. 1 Satz 3). Zur Nachhaltigkeit der Überschreitung dieser Grenzen s. Rn. 18 und 19.

Mitteilungspflicht des Finanzamts und letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Abs. 1 Satz 4 regelt die letztmalige GE nach Durchschnittssätzen, wenn die Voraussetzungen nach Satz 1 Nr. 1 bis 5 weggefallen sind. Das FA hat den Wegfall dieser Voraussetzung oder den Beginn der Buchführungspflicht dem Stpfl. mitzuteilen (Anm. 27 f.).

II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1

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

a) Durchschnittsatzgewinnermittlung 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 7 (dh. nach Durchschnittssätzen) zu ermitteln. Dies gilt unter Vorbehalt des Abs. 2: auf Antrag GE nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 (s. Anm. 34).

Zwang zur Durchschnittsatzgewinnermittlung: Sind die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 kumulativ oder nach Abs. 1 Satz 2 allein 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 Erg.

Keine Anwendung der Durchschnittssätze auf Schätzungslandwirte: Die Durchschnittssätze sind nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen für diese GE Art 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. 27). Die Durchschnittssätze sind daher nicht auf sog. Schätzungslandwirte anzuwenden; diese unterliegen der Richtsatzschätzung (§ 162 AO), die jedoch bei der Veranlagung widerlegt werden kann (s. Vor §§ 4–7 Anm. 12f.).

Sog. 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 kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen der DurchschnittssatzGE 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 GE 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 diesen Zwischenbereich ist die Einnahmenüberschussrechnung 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 LuF (s. Anm. 2) wurde dieser Zustand daher als „Drei-Stufen-System“ land- und forstwirtschaftlicher GE bezeichnet (BTDrucks. 8/3673, 13; BT Plenarprotokoll 8/180, 14147).

Die Differenzierung zwischen der landwirtschaftlichen Nutzung und den übrigen Nutzungen soll den unterschiedlichen Betriebstypen innerhalb der LuF Rechnung tragen (BTDrucks. 18/3017, 45f.). Bei Sondernutzungen wurde die „nicht mehr aktuelle Grenze von 2000 DM überwiegend durch Flächengrenzen ersetzt, die sich an pauschalen Gewinnen von ca. 1000 Euro orientieren“ (BTDrucks. 18/3017, 45). Im Übrigen ist der Gewinn nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln, so dass kleinere Betriebe mit geringen Sondernutzungen die GE nach Durchschnittssätzen auch weiterhin in Anspruch nehmen können. Darüber hinaus wurde die DurchschnittssatzGE erstmals auch für kleine Betriebe mit reinen Sondernutzungen zugänglich gemacht (s. Anm. 22).

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

Die DurchschnittssatzGE ist für einen Betrieb der LuF durchzuführen, dh. für den jeweiligen Betrieb, der die Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 1 bis 5 erfüllt.

Betriebsbezogene Gewinnermittlung: Der Stpfl. kann mehrere Betriebe unterhalten, von denen einige einer Buchführungspflicht und andere einer GE durch Einnahmenüberschussrechnung oder der DurchschnittssatzGE unterliegen. Daher ist die sog. Betriebsteilung ein beliebtes Gestaltungsmittel land- und forstwirtschaftlicher Steuerberatung (Anm. 16 mwN). 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 Mitunternehmenschaften: Soweit die DurchschnittssatzGE 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-Mitunternehmenschaft.

► *Bei der Gewinnaufteilung* ist vom stl. Gewinnbegriff auszugehen, so dass Vorwegvergütungen, SonderBE und SonderBA in die Verhältnisrechnung einzubringen sind (aA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a aF Rn. 282 [2/2012]; WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 316 [9/2015]; Aufteilung nach Köpfen oder prozentual). Einer außersteuerlichen GE durch Buchführung oder Einnahmenüberschussrechnung und der danach geregelten Gewinnaufteilung ist idR zu folgen (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a aF Rn. 282 [2/2012]). Da der nach § 13a ermittelte Gewinn grds. nicht dem tatsächlich erzielten Gewinn entspricht, empfiehlt sich in jedem Fall eine Schattenbilanzierung, um durch Führung von Kapitalkonten eine zutreffende Gewinnverteilung zu erreichen (glA WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 316 [9/2015]). Solche Kapitalkonten sind auch bei einer Schatten-GE durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 sachgerecht (dazu § 4 Anm. 536 aE). Bei einer Ehegatten-Mitunternehmenschaft wird man idR zu einer hälftigen Aufteilung gelangen und wegen eines Falles von geringer Bedeutung iSd. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO auf eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung verzichten können.

► *Im Sondergewinnbereich* des Abs. 7, für den die Gewinne nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln sind, können – wie auch sonst bei der Einnahmenüberschussrechnung – SonderBE und SonderBA berücksichtigt und in die DurchschnittssatzGE einbezogen werden. Auch für im SonderBV entstehende Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken ist eine gesellschafterbezogene Zurechnung geboten, um eine nicht gerechtfertigte Zurechnung dieser Gewinne bei den anderen Mitunternehmern zu verhindern. Dies gilt auch für von Dritten erhaltene Pachtzinsen für Grundstücke des SonderBV und für Schuldzinsen, die SonderBA sind. Zur Führung von Kapitalkonten bei GE nach § 4 Abs. 3 s. § 4 Anm. 536 aE.

Beispiel: (nach KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 26a Rn. 132 [7/2015]):

Der Gewinn einer aus A und B bestehenden GbR, die einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet und ihren stl. Gewinn nach § 13a aF ermittelt, haben die Gesellschafter wie folgt vorgenommen:

	A	B
	€	€
Vorabgewinne	10000	2000
Verteilung des Restgewinns 50 : 50	<u>10000</u>	<u>10000</u>
	<u>20000</u>	<u>12000</u>
Die Gesellschafter haben folgende SonderBE iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 vereinnahmt (Nutzungswert der Wohnung, Pachtzinsen von der Gesellschaft usw.)	1000	6000
Die Gesellschafter haben – unabhängig von der Abzugsfähigkeit nach § 13a – folgende SonderBA iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 verausgabt (Grundstücksabgaben, AfA usw.)	<u>3000</u>	<u>4000</u>
zusammen	<u>18000</u>	<u>14000</u>

§ 13a Anm. 16–17 B. Abs. 1: Aufgabe GE nach Durchschnittssätzen

A hat aus der Veräußerung von Grund und Boden aus seinem SonderBV einen Gewinn iHv. 20000 € erzielt und B nimmt für sein im SonderBV gehaltenes, denkmalgeschütztes Wohnhaus erhöhte Absetzungen nach § 7i iHv. 5% von 140000 € = 7000 € in Anspruch. Ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns und der § 7i-Absetzungen ergibt sich ein Gewinn nach § 13a iHv. 24000 €.

Danach ist der stl. Gewinn nach § 13a für die Mitunternehmer wie folgt zu ermitteln:

	A	B
	€	€
Die 24000 € sind im Verhältnis 18000 € zu 14000 € zu verteilen	13500	10500
zzgl. Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks nach § 13a Abs. 6 Nr. 2	20000	–
abzgl. erhöhter Absetzungen nach § 7i	–	7000
für die Besteuerung maßgebender Gewinn	<u>33500</u>	<u>3500</u>

2. Materiell-rechtliche Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5)

17 a) Keine Buchführungspflicht (Abs. 1 Satz 1 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 DurchschnittssatzGE 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 Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb

- der Gesamtumsatz (einschließlich der stfreien Umsätze) eines Kj. 600000 € (bis 2015: 500000 € übersteigt oder
- der Wirtschaftswert (§ 46 BewG) der selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen mehr als 25000 € beträgt oder
- der Gewinn aus LuF 60000 € (bis 2015: 50000 €) im Kj. übersteigt

und wenn die Finanzbehörde 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, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 66 und 175 mwN [11/2014]). Daher ist die DurchschnittssatzGE für den Betrieb der LuF auch dann anzuwenden, wenn der Stpfl. für diesen Betrieb freiwillig Bücher führt und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse macht und keinen wirksamen Antrag nach Abs. 2 gestellt hat (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 2).

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 Buchführungsmittelteilung 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, § 140 AO Rn. 18 (10/2012); KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 92 ff. (11/2014). Nach Satz 4 ist aber entscheidend für die Entlassung aus der DurchschnittssatzGE die Mitteilung über den Wegfall der Voraussetzung des Satzes 1 Nr. 1 oder einer der anderen Voraussetzungen des Satzes 1 (s. Anm. 17–21). Beide Mitteilungen können miteinander verbunden werden.

b) Keine Überschreitung der Flächengrenze von 20 ha der selbstbewirtschafteten Fläche (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) 18

Neben den übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 darf die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung des nichtbuchführungspflichtigen Betriebs ohne Sondernutzungen am 15. Mai des jeweiligen Wj. 20 ha nicht überschreiten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

Stichtag für die Zugangsvoraussetzung der Nr. 2 ist der „15. Mai innerhalb der Wirtschaftsjahres“. Maßgeblich ist danach die für den Stichtag 15. Mai des laufenden Wj. auf der Grundlage des Automatisierten Liegenschaftskatasters nachgewiesene Flächengröße (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 4). Dieser Stichtag wurde gewählt, weil die Land- und Forstwirte zu diesem Tag ohnehin die Flächenverhältnisse ihres Betriebs zur Beantragung der Betriebsprämienregelung ermitteln müssen (BTD Drucks. 18/3017, 46). Die danach gezahlten Betriebsprämien (sog. entkoppelte Direktzahlungen) werden seit 2005 unabhängig von der landwirtschaftlichen Produktion gewährt (vgl. www.bmel.de/DE/Landwirtschaft/Foerderung-Agrarsozialpolitik/Direktzahlungen/direktzahlungen_node.html). Die ausdrückliche Stichtagsregelung spricht dafür, dass schon die einmalige Überschreitung der Flächengrenze zum Wegfall der GE nach Durchschnittssätzen führt; eine nachhaltige Grenzüberschreitung wird anders als bei der Tierbestandsgrenze (Anm. 19) nicht vorausgesetzt (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a nF Rn. 37 [8/2016]).

Stichtag bei betrieblichen Veränderungen (Rumpfwirtschaftsjahr, Neugründung und Betriebsübernahme, Zupachtungen): Umfasst ein Rumpfwj. nicht den Stichtag 15. Mai, ist hinsichtlich der Zugangsvoraussetzungen anstelle dieses Stichtags auf die Verhältnisse am Ende des Wj. abzustellen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 15); dies gilt insbes. auch, wenn das erste Wj. ein Rumpfwj. ist (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 20). Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 oder 2 zu Beginn des ersten, nicht den 15. Mai erfassenden Rumpfwj., aber nicht am Ende dieses Wj. vor, besteht für das Wj. keine Berechtigung (oder Verpflichtung) zur GE nach Durchschnittssätzen. Die Fin-Verw. beanstandet es jedoch nicht, wenn für dieses erste Wj. ein nach § 13a ermittelter Gewinn angesetzt wird; im FolgeWj. entfällt dann die Berechtigung oder Verpflichtung zur DurchschnittssatzGE, ohne dass es einer Mitteilung nach § Abs. 1 Satz 4 bedürfte (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 19).

Bei der Neugründung eines Betriebs durch erstmalige Aufnahme einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit oder der Übernahme eines Betriebs sind ebenfalls die Verhältnisse am 15. Mai des Wj. der Neugründung oder der Betriebsübernahme maßgebend (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 17). Bei zugepachteten Flächen sind die zum Stichtag bestehenden Pachtverhältnisse maßgebend (glA GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 16.1 [9/2015]).

Stichtag als allgemeine Anwendungsvoraussetzung: Nach dem klaren Gesetzeswortlaut ist die Stichtagsregelung nur für die Flächengrenze in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vorgesehen. Nach Auffassung der FinVerw. soll der Stichtag 15. Mai des Wj. aber auch für die Feststellung der übrigen Anwendungsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 sowie Satz 2 gelten (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 17, 19 und 21). Das BMF könnte sich insoweit zwar auf die Entwurfsbegründung berufen, in der ausgeführt wurde, der „Stichtag für die Zugangsvoraussetzungen“ sei der 15. Mai eines Jahres (BTDrucks. 18/3017, 46). In der Gesetzesfassung fand diese Auffassung aber keinen Niederschlag. Gleichwohl wird auch im Schrifttum der Stichtag ohne weitere Begründung noch weitergehend bei allen übrigen Abgrenzungsmerkmalen für anwendbar gehalten (s. nur KAI in LADEMANN, § 13a Rn. 13 [7/2016]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 13a Rn. 27; aA KANZLER, DStZ 2015, 375 [379]; wohl auch KUBE in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 13a Rn. 3). Die Stichtagsregelung gilt uE nur für die Anwendungsvoraussetzung des Umfangs der selbstbewirtschafteten Flächen landwirtschaftlicher Nutzung. Nur dort ist der Stichtag ausdrücklich geregelt. Bei den übrigen Tatbeständen hätte es einer entsprechenden Verweisung bedurft. Eine analoge Anwendung der Regelung der Nr. 2 auf die übrigen Tatbestände scheidet schon mangels einer Regelungslücke, aber auch deshalb aus, weil es an einer vergleichbaren Interessenlage hinsichtlich des Bezugs zur Betriebsprämienregelung (BTDrucks. 18/3017, 46) fehlt (aA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 13a Rn. 27).

Bedeutung der Flächengrenze: Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers zu § 13a aF diente 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 gekennzeichnet, dass Sondernutzungen, wie z.B. Wald, Weinbau, Gartenbau, Teichwirtschaften, Brennereien oder verstärkte Tierhaltungen iSv. § 41 BewG nur in geringem Umfang oder gar nicht vorhanden sind.“ Auch bei der Neuregelung dient die Flächengrenze offenkundig der typisierenden Einordnung land- und forstwirtschaftlicher Kleinbetriebe. 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 Sondernutzungen darf 20 ha nicht überschreiten. Voraussetzung ist nicht mehr, dass überhaupt selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung vorhanden sind; der Betrieb kann sich auch auf Sondernutzungen beschränken (s. aber „Reine Verpachtungsbetriebe“). Hinsichtlich der landwirtschaftlichen Nutzung verweist die Regelung auf § 160 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG. Warum das Gesetz nicht mehr wie nach § 13a aF auf § 34 BewG verweist, sondern auf die insoweit gleichlautende Vorschrift des § 160 BewG zur Bestimmung des BV für die ErbSt Bezug nimmt, wird in der Entwurfsbegründung nicht erläutert. Materiell-rechtlich ist damit keine Änderung verbunden. Auch durch diese Verweisung wird der Einheitswertbescheid nicht zum Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für die EStFestsetzung zukäme.

Selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung sind sowohl Eigentumsflächen als auch gepachtete oder aufgrund anderer Nutzungs-

rechte bewirtschaftete Grundstücke, sowie die als Grundvermögen nach § 69 Abs. 1 BewG bewerteten, aber noch landwirtschaftlich genutzten Flächen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 4) 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 Unternutzung stattfindet; mit einem Viertel sind Almen und Hutungen anzusetzen (R 13.2 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStR). Nach Auffassung der FinVerw. sind auch die Hof- und Gebäudeflächen der landwirtschaftlichen Nutzung zuzurechnen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 4 und 14; str., s.u. „Wirtschaftsgebäude und Hofflächen“).

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).

Nicht zu den selbstbewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung gehören verpachtete oder unentgeltlich zur Nutzung überlassene Flächen; uE auch die Wirtschaftsgebäude- und Hofflächen (str., s.u. „Wirtschaftsgebäude und Hofflächen“), 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. 2014/15) durch Einnahmenüberschussrechnung 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; glA R 13a.1 Abs. 1 Satz 1 EStR; glA schon früher: HILLER, Inf. 1999, 449 (450), Fn. 31; KANZLER, DSStZ 1999, 685; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 11. Aufl. 2014, Rn. 11 f.; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a aF Rn. 26 (2/2012); BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. B 7 (9/2010); aA ENGEL, NWB F. 3d, 613 (616); KUBE in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 13a Rn. 4.

► **Stellungnahme:** Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF waren Verpachtungsbetriebe von der DurchschnittssatzGE ausgeschlossen, weil sie keinen Ausgangswert von „mehr als 0 DM“ aufwiesen. Diese Formulierung ist in § 13a nF nicht übernommen worden, ohne dass der Gesetzgeber dies begründet hätte. Gleichwohl wird die Auffassung vertreten, auch Verpachtungsbetriebe unterlägen der DurchschnittssatzGE, weil ihre selbstbewirtschaftete Fläche 0 ha betrüge (ENGEL, NWB F. 3d, 616; KUBE in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 13a Rn. 4). Diese Auffassung ist uE abzulehnen, denn der Gesetzgeber geht erkennbar von einem wirtschaftenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb aus, soweit er auf selbstbewirtschaftete Flächen abstellt und für die Bemessung des Grundbetrags in § 13a Abs. 4 Hektarwerte ansetzt. Dies folgt inzwischen auch aus der Rspr. des BFH zu reinen Sondernutzungsbetrieben, wonach die DurchschnittssatzGE nur

zulässig ist, wenn der Stpfl. über selbstbewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung verfügt (BFH v. 14.4.2011 – IV R 1/09, BFH/NV 2011, 1336, betr. Stpfl. mit ausschließlich forstwirtschaftlichen Flächen; BFH v. 14.4.2011 – IV B 57/10, BFH/NV 2011, 1331, betr. Imker ohne land- und forstwirtschaftlichen Flächen). Die Erfassung der Pachtzahlungen allein nach Abs. 3 Nr. 5 kommt einer Einnahmenüberschussrechnung gleich, die jedoch dem Abzugsverbot für Schuldzinsen unterläge und damit den Inhaber des Verpachtungsbetriebs gleichheitswidrig belasten und dazu zwingen würde, einen Antrag auf anderweitige GE nach Abs. 2 zu stellen (KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 200 [11/2014]).

Zur landwirtschaftlichen Nutzungen ohne Sondernutzungen 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). Die Belastung mit Naturschutzauflagen ist unschädlich (s. Anm. 46). Zu weiteren Einzelheiten s. R 135 ff. ErbStR; KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 194 ff. (11/2014); GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 15 (9/2015).

► *Traktatländereien*, also Auslandsflächen inländ. Betriebe in den Niederlanden, gehören ebenfalls zu den selbstbewirtschafteten Flächen (s. auch Anm. 9), die die Betriebsgröße bestimmen (glA WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 136 [9/2009]; KANZLER, DSStZ 1999, 682; aA MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 11. Aufl. 2014, Rn. 11b).

► *Wirtschaftsgebäude und Hofflächen* (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 uU zum Nachteil des Stpfl. einzubeziehen (R 13a.2 Abs. 1 Satz 2 EStR; BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 14; glA ENGEL, NWB F. 3d, 613 [615]; WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 134 [4/2015]; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 14. Aufl. 2014, Rn. 11e, der allerdings auf die widersprüchliche Haltung der FinVerw. hinweist; aA KANZLER, DSStZ 1999, 682 [685]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 194 [11/2014]). 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. Bei Berücksichtigung der Hof- und Gebäudeflächen – der Auffassung der FinVerw. folgend – sind diese Flächen den einzelnen Nutzungen anteilig zuzuordnen; aus Vereinfachungsgründen können diese Flächen jedoch der landwirtschaftlichen Nutzung zugeordnet werden (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 14).

Nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören nach § 160 Abs. 2 Nr. 3 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 der zur Wohnung des Landwirts und der Altenteiler (§ 34 Abs. 3 BewG) gehörende Grund und Boden (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 14), uE samt Hausgarten.

c) Keine Überschreitung der Tierbestandsgrenze (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) 19

Neben der fehlenden Buchführungspflicht (Anm. 17) und der Einhaltung der Flächengrenze (Anm. 18) dürfen die Tierbestände 50 Vieheinheiten (VE) nicht übersteigen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Wie bei der Flächengrenze entfaltet der Einheitswertbescheid insoweit weder eine Bindungswirkung, noch ist er Grundlagenbescheid (glA KUBE in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 13a Rn. 2).

Nachhaltige Grenzüberschreitung: Nach dem Gesetzeswortlaut gilt bei der Tierbestandsgrenze – anders als bei der Flächengrenze (s. Anm. 18) – nicht das Stichtagsprinzip. Die Grenze muss daher (wie bei Bestimmung eines Strukturwandels) nachhaltig über einen Zeitraum von drei Jahren überschritten sein (glA KUBE in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 13a Rn. 3; WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 144 [9/2015]; aA Nds. FG v. 9.1.1986 – III/VII 558/83, nv., rkr. zu § 13a aF; KAI in LADEMANN, § 13a Rn. 13 [7/2016]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 13a Rn. 27).

Bedeutung der Tierbestandsgrenze: Anders als nach § 13a iDF bis 1999 hat der Tierbestand keinen Einfluss mehr auf die Höhe der Durchschnittssätze. Die VEGrenze dient nur noch der Bestimmung des sachlichen Geltungsbereichs der DurchschnittssatzGE, die danach nur zulässig ist, wenn die Tierbestände insgesamt 50 VE nicht übersteigen. Eine verstärkte Tierhaltung oder Tiererzeugung wird nicht zusätzlich berücksichtigt. Zur Kritik an der relativ hohen Tierbestandsgrenze s. § 13a Anm. 19 mwN – Stand 5/2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

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 DurchschnittssatzGE vorgesehen ist (MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 11. Aufl. 2014, Rn. 12d).

Bestimmung des Tierbestands: Maßgebend für die Umrechnung der Tierbestände in VE ist der Futterbedarf. Daher sind nur flächenabhängige Tiere in die VEGrenze einzubeziehen (s. auch BFH v. 16.12.2004 – IV R 4/04, BStBl. II 2005, 347). Zur Umrechnung des Tierbestands in VE wurde in § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 aF noch auf den Vieheinheiten-Umrechnungsschlüssel in Anlage 1 zum BewG verwiesen. Nun nimmt Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Bezug auf § 13 Abs. 1 Nr. 1, dessen Satz 4 dann auf § 51 Abs. 2 bis 5 BewG hinweist. § 51 Abs. 4 BewG wiederum verweist aber auf den Umrechnungsschlüssel in den Anlagen 1 und 2 zum BewG. Diese Kettenverweisung widerspricht uE dem angestrebten und mehrfach hervorgehobenen Vereinfachungscharakter der Vorschrift. Gegenüber der aF ist diesem Verweisungsgeflecht weder eine materiell-recht. Bedeutung noch ein Gewinn an Klarheit zu entnehmen. Nach der Anlage 1 zu § 51 BewG 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. Aktueller und stärker differenzierend als die inzwischen veraltete Anlage 1 zu § 51 BewG ist der Umrechnungsschlüssel in R 13.2 Abs. 1 EStR; im Übrigen sind die einschlägigen Verwaltungsanweisungen heranzuzie-

§ 13a Anm. 19–20 B. Abs. 1: Aufgabe GE nach Durchschnittssätzen

hen, die auch exotische Tiere, wie sog. Altweltkameliden und Straußenvögel erfassen.

► *Berücksichtigung von nicht in der Anlage 1 zum BewG aufgeführten Tieren:* Die gesetzliche Verweisung auf die Tierbestandsgrenzen in § 13 Abs. 1 Nr. 1 ermöglicht es, auch die nicht in der Anlage 1 zum BewG, aber in ergänzenden Verwaltungsanweisungen erfassten Tiere zu berücksichtigen (zum Meinungsstreit nach § 13a aF s. § 13a Anm. 19 – Stand 5/2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

► *Berücksichtigung von Pensionsvieh:* Ebenso wie bei der Zuordnung der Tiere zur landwirtschaftlichen Tierhaltung nach § 13 Abs. 1 (s. Anm. 77) sind die fremden Tiere aus einer Lohnmast oder Pensions- und Lohntierhaltung in die VEGrenze 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).

20 d) Keine Überschreitung der Flächengrenze von 50 ha der forstwirtschaftlichen Nutzung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)

50 ha-Grenze für forstwirtschaftliche Nutzung: Neben den übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 darf die selbst bewirtschaftete Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung des nichtbuchführungspflichtigen Betriebs 50 ha nicht überschreiten. Die 50 ha-Grenze entspricht der Höchstgrenze, von der auch die Zulässigkeit der pauschalen GE für Holznutzungen abhängt (§ 51 Abs. 1 EStDV). Anders als Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (landwirtschaftliche Nutzung) sieht die Regelung zur forstwirtschaftlichen Nutzung keinen Stichtag für die Prüfung dieser Voraussetzung vor. Soweit in der Entwurfsbegründung ausgeführt wird, der „Stichtag für die Zugangsvoraussetzungen“ sei der 15. Mai eines Jahres (BTD Drucks. 18/3017, 46), hat dies im Gesetz keinen Ausdruck gefunden (aA aber BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 8). Die Stichtagsregelung bezieht sich eindeutig nur auf die landwirtschaftliche Nutzung (s. Anm. 18 „Stichtag als allgemeine Anwendungsvoraussetzung“). Auch der abweichende Bewertungsstichtag für die forstwirtschaftliche Nutzung nach § 172 BewG kann mangels einer Verweisung nicht maßgebend sein. Die 50 ha-Grenze kann daher auch im Laufe des Wj. überschritten werden. Wie bei der Tierbestandsgrenze ist uE aber eine nachhaltige Grenzüberschreitung vorauszusetzen (s. Anm. 19). Im Übrigen verweist die Regelung ähnlich der Verweisung bei der landwirtschaftlichen Nutzung auf § 160 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b BewG. Dadurch wird der Einheitswertbescheid jedoch nicht zum Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für die EStFestsetzung zukäme. Da die forstwirtschaftliche Nutzung nicht zu den Sondernutzungen gehört (Abs. 6 Satz 1), findet die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 2 keine Anwendung. Reine Forstbetriebe fallen daher auch dann nicht unter die GE nach Durchschnittssätzen, wenn sie die 50 ha-Grenze nicht überschreiten (s. auch Anm. 22). Zum Ausschluss reiner Forstwirtschaftsbetriebe von der DurchschnittssatzGE s. Anm. 22.

Zur forstwirtschaftlichen Nutzung gehören alle WG, die der Erzeugung und Gewinnung von Rohholz dienen. Dies sind insbes. der Holzerzeugung dienende Flächen, die Waldbestockung sowie Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel. Zum normalen Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln der forstwirtschaftlichen Nutzung gehört auch eingeschlagenes Holz, soweit es den jährlichen Nutzungssatz iSd. § 68 Abs. 1 EStDV nicht übersteigt. Ein Überbestand an umlau-

fenden Betriebsmitteln zählt zum übrigen Vermögen. Durch Windbruch und Windwurf angefallenes Holz gilt so lange nicht als eingeschlagen, wie es mit der Wurzel verbunden ist (R B 160.3 Abs. 1 ErbStR 2011).

Die Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung umfasst alle Flächen, die dauernd der Erzeugung von Rohholz gewidmet sind (Holzboden- und Nicht-holzbodenfläche). Zur Holzbodenfläche rechnen neben bestockten in Baumartengruppen gegliederten Flächen auch Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, wenn ihre Breite einschließlich der Gräben 5m nicht übersteigt und Flächen, die nur vorübergehend nicht bestockt sind (Blößen). In der Flur oder im bebauten Gebiet gelegene bodengeschätzte Flächen, die mit einzelnen Baumgruppen, Baumreihen oder mit Hecken bestockt sind oder Baumschulen bzw. Weihnachtsbaumkulturen dienen, gehören nicht zur forstwirtschaftlichen Nutzung (R B 160.3 Abs. 2 ErbStR 2011).

e) Keine Überschreitung der Flächengrenzen für Sondernutzungen 21
(Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)

Neue Flächengrenzen für bestimmte Sondernutzungen: Ist der Landwirt nicht buchführungspflichtig (Anm. 17) und überschreitet sein Betrieb weder die Flächengrenze (Anm. 18) noch die Tierbestandsgrenze (Anm. 19) oder die 50 ha-Grenze der forstwirtschaftlichen Nutzung, so darf als 5. Voraussetzung der GE nach Durchschnittssätzen der Wert der selbst bewirtschafteten Sondernutzungen nach Abs. 6 die in Anlage 1a Nr. 2 Sp. 2 genannten Grenzen nicht überschreiten. Damit hat der Gesetzgeber im Bereich der Sondernutzungen die nicht mehr aktuelle Grenze von 2000 DM nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF überwiegend durch Flächengrenzen ersetzt, die sich an pauschalen Gewinnen von ca. 1000 € orientieren (BTDrucks. 18/3017, 45). Für die nicht in dieser Anlage aufgeführten Sondernutzungen ist der Gewinn nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln (s. Anm. 52).

Zweifelhafte Anwendung der Stichtagsregelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Nach Auffassung der FinVerw. ist bei der Prüfung, ob die jeweiligen Sondernutzungsgrenzen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 oder Satz 2 iVm. Anlage 1a Nr. 2 zu § 13a überschritten sind, bei flächengebundenen Nutzungen die für den Stichtag 15. Mai des laufenden Wj. auf der Grundlage des Automatisierten Liegenschaftskatasters nachgewiesene Flächengröße maßgebend (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 13). Bei nicht flächengebundenen Nutzungen ist auf die durchschnittlichen Verhältnisse des laufenden Wj. abzustellen (BMF, v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 13).

► *Stellungnahme:* Unseres Erachtens gilt die Stichtagsregelung nicht (s. Anm. 18 „Stichtag als allgemeine Anwendungsvoraussetzung“); es ist vielmehr auf eine nachhaltige Überschreitung der Flächengrenze für Sondernutzungen abzustellen. Die Anwendung der Stichtagsregelung nur auf flächengebundene Sondernutzungen, während bei nicht flächengebundenen Nutzungen die durchschnittlichen Verhältnisse maßgebend sein sollen, belegt die Widersprüchlichkeit der verwaltungsseitigen Anwendungsregelung praeter legem. Auch bei nicht flächengebundenen Sondernutzungen ist uE eine nachhaltige Überschreitung der Grenzen maßgebend.

Sondernutzungen, die den Flächengrenzen der Anlage 2 unterliegen, sind die in Abs. 6 genannten Sondernutzungen, die Gewinnzuschläge von jeweils 1000 € auslösen, wenn die in Spalte 3 dieser Anlage aufgeführten Flächengrenzen über-

§ 13a Anm. 21–22 B. Abs. 1: Aufgabe GE nach Durchschnittssätzen

schritten sind. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 verweist auf die „Sondernutzungen nach Abs. 6“ (s. Anm. 52). Einzubeziehen sind sowohl die Eigentums- als auch die Pachtgegenstände der Sondernutzungen, nicht jedoch verpachtete Sondernutzungen.

Sondernutzungen, die die vorgesehenen Flächengrenzen überschreiten, können auch nicht bei den Sondergewinnen nach Abs. 7 erfasst werden. Wird die Grenze auch nur durch eine Sondernutzung überschritten, so entfällt die Befugnis und Verpflichtung zur GE nach Durchschnittssätzen. Allerdings ist der Gewinn auch nach Überschreiten einer der Flächengrenzen 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. 27 f.) bekanntgegeben ist. Bis dahin ist der Gewinn aus diesen Sondernutzungen nur mit dem pauschalen Wertansatz von 1 000 € zu berücksichtigen.

22 III. Durchschnittssatzgewinnermittlung für Betriebe, die ausschließlich Sondernutzungen bewirtschaften (Abs. 1 Satz 2)

Erstmalige Privilegierung reiner Sondernutzungsbetriebe: Nach Abs. 1 Satz 2 ist Satz 1 auch anzuwenden, wenn nur Sondernutzungen bewirtschaftet werden und die in Anlage 1a Nr. 2 Sp. 2 genannten Grenzen nicht überschritten werden. Damit hat der Gesetzgeber die DurchschnittssatzGE erstmals auch kleineren Betrieben mit reinen Sondernutzungen eröffnet. Damit sind diese Betriebe aber auch zugleich in die DurchschnittssatzGE gezwungen, mit der Konsequenz, dass sie bestimmten Abzugsverboten unterliegen (s. Anm. 40 und 52).

Die Rspr. des BFH hatte es bisher abgelehnt, die DurchschnittssatzGE für reine Sondernutzungsbetriebe im Wege der Auslegung des § 13a aF zuzulassen. Danach unterlagen Betriebe mit Sondernutzungen ebenso wie Forstbetriebe nur dann der GE nach Durchschnittssätzen, wenn sie auch landwirtschaftliche Nutzflächen selbst bewirtschafteten (BFH v. 14.4.2011 – IV R 1/09, BFH/NV 2011, 1336, betr. forstwirtschaftliche Nutzung neben verpachtetem Betrieb; BFH v. 14.4.2011 – IV B 57/10, BFH/NV 2011, 1331, betr. Imkerei ohne selbstbewirtschaftete landwirtschaftliche Flächen). Nach Auffassung des BFH war es auch verfassungsrechtl. unbedenklich, dass Kleinbetriebe, deren Tätigkeit sich auf eine Sondernutzung beschränkt, von der DurchschnittssatzGE nach § 13a aF ausgeschlossen waren (BFH v. 13.12.2012 – IV R 51/10, BStBl. II 2013, 857, betr. reinen Weinbaubetrieb). Solche reinen Sondernutzungsbetriebe müssen daher nicht mehr landwirtschaftliche Nutzflächen hinpachten, um in den Anwendungsbereich des § 13a zu gelangen. Sondernutzungsbetriebe, deren Gewinne nach § 4 Abs. 3 ermittelt werden, weil sie nicht in der Anlage 1a Nr. 2 aufgeführt sind (Abs. 6 Satz 3), bleiben weiterhin von der Privilegierung ausgeschlossen (s. Anm. 52). Zur zweifelhaften Anwendung der Stichtagsregelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch auf die Sondernutzungsgrenze des Abs. 1 Satz 2 s. Anm. 21.

Reine Forstwirtschaftsbetriebe weiterhin von der Durchschnittssatzgewinnermittlung ausgeschlossen: Da die forstwirtschaftliche Nutzung nicht zu den Sondernutzungen gehört (Abs. 6 Satz 1), findet die Ausnahmeregelung

des Abs. 1 Satz 2 keine Anwendung. Insoweit gilt daher die Rspr. zu § 13a aF fort; reine Forstbetriebe sind daher auch weiterhin von der Durchschnittssatz-GE ausgeschlossen, wenn sie die 50 ha-Grenze nicht überschreiten (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877 Rn. 7).

Zur Berücksichtigung der Hof- und Gebäudeflächen s. Anm.18; zur Neugründung eines Betriebs und zum Rumpfwj. s. Anm. 18.

Einstweilen frei.

23–25

IV. Keine Anwendung der Zugangsvoraussetzungen beim Übergang von Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder 3 (Abs. 1 Satz 3) 26

Nach Abs. 1 Satz 3 gelten die Sätze 1 und 2, wenn der Betrieb im laufenden Wj. im Ganzen zur Bewirtschaftung als Eigentümer, Miteigentümer, Nutzungsberechtigter oder durch Umwandlung übergegangen ist und der Gewinn bisher nach § 4 Abs. 1 oder 3 ermittelt wurde.

Bindung an bisherige Gewinnermittlung bei Betriebsübergang im laufenden Wirtschaftsjahr: Die Bindung an die bisherige GE durch Bestandsvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung besteht nur bei Betriebsübergang im Laufe des Wj. Dabei ist es unbeachtlich, ob es sich um einen entgeltlichen, unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Übergang oder eine Einbringung zum Buchwert oder gemeinen Wert handelt. Erfasst wird auch der Betriebsübergang aufgrund einer Realteilung. Betroffen sind Fälle, in denen der Übernehmer die Zugangsvoraussetzungen grds. erfüllt (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 22). Offenkundiger Zweck dieser in der Entwurfsbegründung nicht erörterten Regelung ist es, einen Wechsel der GEArt während des Wj. zu vermeiden. Formal mag die Regelung § 141 Abs. 3 AO nachgebildet sein (so WIEGAND, NWB 2015, 250 [252]); sie verfolgt aber einen ganz anderen und sehr eingeschränkten Zweck, weil sie nur bis zum Ende des Wj. des Übergangs eine Bindungswirkung entfaltet.

Durchschnittssatzgewinnermittlung bei Beginn des Wirtschaftsjahrs möglich: Da die Bindungswirkung nach Satz 3 nur bei Betriebsübergängen im Laufe des Wj. gilt, hat der Stpfl. oder die Mitunternehmerschaft bei Beginn des Wj. den Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Zugangsvoraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 oder 2 erfüllt sind. Es gilt dann Abs. 1 Satz 5. Will der Stpfl. dies vermeiden, so muss er den Antrag auf anderweitige GE nach Abs. 2 stellen (s. Anm. 34 ff.).

V. Mitteilungspflicht des Finanzamts und letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Satz 4)

1. Mitteilungspflicht der Finanzbehörde bei Eintritt in die Buchführungspflicht oder Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 27

Nach der indirekten Anordnung in Abs. 1 Satz 4 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 Regelung entspricht § 13a Abs. 1 Satz 2 aF. Die Empfehlung des Finanzausschusses und anderer Ausschüsse (BRDrucks. 432/1/14, 42), auf die finanzbehördliche Mitteilung aus Vereinfachungsgründen zu verzichten, hat der Gesetzgeber nicht aufgegriffen.

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; BFH v. 19.10.1989 – IV R 19/88, BFH/NV 1990, 617; zu weiteren Einzelheiten s. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 23 [10/2015]). Da die Buchführungsmittelteilung auf der Verwirklichung anderer Merkmale beruht als denen, die für den Wegfall der GE nach Durchschnittssätzen maßgebend sind, kann die Buchführungsmittelteilung 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 5 ist der Buchführungsmittelteilung gem. § 141 Abs. 2 AO nachgebildet (vgl. BTDrucks. 8/3673, 16), ohne allerdings eine Mitteilung für den Wiedereintritt der entsprechenden Voraussetzungen vorzusehen (s. Anm. 29). 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 und Entbehrlichkeit der Mitteilung über den Wegfall der Voraussetzungen für die Durchschnittssatzgewinnermittlung: Zweck der Regelung 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 GE Art zu bewahren (BTDrucks. 8/3673, 16). Diesen Schutz verwirkt der Landwirt, der wissentlich falsche StErklärungen abgibt, die das FA zur Durchführung einer DurchschnittssatzGE veranlassen. Unter diesen Umständen entfällt die Mitteilungspflicht des FA, das bei Bekanntwerden der tatsächlichen Verhältnisse zur Gewinnsschätzung 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 Gewinnsschätzung befugt (BFH v. 30.10.2014 – IV R 61/11, BStBl. II 2015, 478; FG München v. 22.9.2009 – 2 K 4141/06, EFG 2010, 210, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 22.9.2010 – IV B 120/09, BFH/NV 2011, 257; Nds. FG v. 25.3.2014 – 12 K 38/10, EFG 2014, 1490, nrkr., Az. BFH VI R 83/14).

Mitteilung bei Wegfall einer anderen Voraussetzung: Die Mitteilung nach Abs. 1 Satz 4 ist bei Wegfall einer oder mehrerer Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 3 bekanntzugeben. Nach dem Wortlaut der Nr. 2 bis 5 des Abs. 1 Satz 1 und des Satzes 2 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). Zum Übergang im Laufe des Wj. und zur beschränkten Bindung an die GE des übernommenen Betriebs s. Anm. 26. Im Fall der Nutzungsüberlassung des gesamten Betriebs (zB einer Betriebsverpachtung) ist die DurchschnittsatzGE für den Überlassenden von Anfang an ausgeschlossen (s. Anm. 18).

Zur Mitteilungspflicht bei lange geduldeter gesetzeswidriger Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Nach FG Rhld. Pf. v. 16.12.2014 (5 K 2457/13, EFG 2015, 2061, nrkr., Az. BFH VI R 71/15) ist das FA in analoger Anwendung des § 13a Abs. 1 Satz 2 aF nach Treu und Glauben verpflichtet, auf den Wegfall der Zulässigkeit der DurchschnittsatzGE rechtzeitig hinzuweisen, wenn es in Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse eines Weinbaubetriebs für diesen über Jahre die GE nach Durchschnittssätzen gestattet bzw. angefordert hat. Mangels dieser Mitteilung ist eine Gewinnschätzung unzulässig. Beim BFH sind drei weitere Parallelverfahren anhängig; in allen Verfahren hatte der BFH die Revision zugelassen (FG Rhld.-Pf. v. 16.12.2014 – 5 K 2483/13, nrkr., Az. BFH VI R 72/15; FG Rhld.-Pf. v. 16.12.2014 – 5 K 2518/13, nrkr., Az. BFH VI R 70/15; FG Rhld.-Pf. v. 16.12.2014 – 5 K 2551/13, nrkr., Az. BFH VI R 69/15).

► *Stellungnahme:* Den Urteilen des FG Rhld.-Pf. ist uE für die Rechtslage nach § 13a aF nicht zu folgen. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung hat das FA in jedem VZ den Sachverhalt erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung muss zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgegeben werden, auch wenn der Stpfl. auf sie vertraut haben sollte. Diese Verpflichtung besteht auch dann, wenn das FA über einen längeren Zeitraum hinweg eine rechtsirrig, für den Stpfl. günstige Auffassung vertreten hat. Dies gilt nur dann nicht, wenn dem Stpfl. eine Zusage erteilt wurde. Nach § 13a nF würde sich in einem solchen Fall lange gesetzeswidrig geduldeter GE nach Durchschnittssätzen die analoge Anwendung des Abs. 1 Satz 5 anbieten. Danach ist der Gewinn – ohne dass es einer Mitteilung bedürfte – erneut nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 wieder vorliegen und ein Antrag nach Abs. 2 nicht gestellt wird (s. Anm. 28).

Bekanntgabe einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres: Obwohl gesetzlich keine Frist für die Mitteilung vorgesehen ist, soll die Mitteilung über den Wegfall der GE nach Durchschnittssätzen in Anlehnung an die Monatsfrist für die Buchführungsmittelteilung (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; BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 23). 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 GE 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 Urteil 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 gebun-

§ 13a Anm. 27–29 B. Abs. 1: Aufgabe GE nach Durchschnittssätzen

den und setzt sich bei Nichtbeachtung einer Dienstaufsichtsbeschwerde aus. Fraglich ist auch, ob die Vorschrift des § 148 AO den Fall der Einrichtung einer Einnahmenüberschussrechnung 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).

28 2. Letztmalige Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

Nach Abs. 1 Satz 4 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 Abs. 1 Sätze 1 und 2 nicht gegeben ist. 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 GE nach Durchschnittssätzen nicht mehr möglich, also eine Rückkehr zur DurchschnittssatzGE ausgeschlossen ist (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 24). 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 (s. Anm. 29).

29 VI. Wiedereintritt in die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Abs. 1 Satz 5)

Neuregelung der Rückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung:

Nach Abs. 1 Satz 5 ist der Gewinn erneut nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 wieder vorliegen und ein Antrag nach Abs. 2 nicht gestellt wird. Die neu in das Gesetz aufgenommene Regelung gibt wieder, was bisher aufgrund einer Auslegung des § 13a Abs. 1 aF galt (s. § 13a Anm. 21 – Stand 5/2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Obwohl die Vorschrift Satz 2 nicht erwähnt, ist die Rückkehr zur DurchschnittssatzGE auch für die in Satz 2 angeführten Sondernutzungsbetriebe zwingend und möglich.

Rückkehr zur Durchschnittssatzgewinnermittlung ohne förmliche Mitteilung: Bei Wiedereintritt der sachlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 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 DurchschnittssatzGE für das nächstfolgende Wj. anstelle der GE nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 durchführt. Dies gilt ebenso für den Ablauf

der vierjährigen Bindungsfrist nach einem auf anderweitige GE gerichteten Antrag gem. Abs. 2 (s. Anm. 34). Entfällt die Buchführungspflicht durch Unterschreiten der entsprechenden Buchführungsgrenzen in § 141 Abs. 1 AO, so ist die DurchschnittssatzGE 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; BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 24).

Einstweilen frei.

30–31

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

I. Antragsgebundene Abwahl der Durchschnittssatzgewinnermittlung (Abs. 2 Satz 1) 32

Betriebsbezogener Antrag auf anderweitige Gewinnermittlung: 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 7 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 7“ mit einer Bindungsfrist für vier Wj.

Fortgeltung der Option beim Übergang zu § 13a nF ab Wirtschaftsjahr 2015/2016: Anträge auf Abwahl der DurchschnittssatzGE nach § 13a Abs. 2 aF gelten nach § 52 Abs. 22a Satz 3 weiter.

Bedeutung des Wahlrechts auf anderweitige Gewinnermittlung: Die Abwahl der DurchschnittssatzGE 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 und 60). Weil dem Stpfl. das Wahlrecht zusteht, kann er gegen das Verlustverrechnungsverbot 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 DurchschnittssatzGE 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 DurchschnittssatzGE bereits durchgeführt wurde. Da sich der Antrag auf den (gesamten) Betrieb bezieht, wäre eine partielle Abwahl der DurchschnittssatzGE, etwa

beschränkt auf die Forstwirtschaft, einzelne Sondernutzungen oder einen Nebenbetrieb, unzulässig (glA WIEGAND, NWB 2015, 250 [253]).

Der Antrag des Steuerpflichtigen ist form- und fristgebunden (s. Anm. 33); seine Rücknahme ist eingeschränkt (s. Anm. 33). Er muss auf eine der beiden zulässigen GEArten 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, juris, rkr.). Dabei ist ein Wechsel zwischen den beiden zugelassenen GEArten nicht ausgeschlossen (s.u.). Nach der Rspr. wird das Wahlrecht durch die tatsächliche Handhabung durch Übersendung einer fertiggestellten GE an das FA ausgeübt (BFH v. 2.6.2016 – IV R 39/13, BFHE 254, 118). Allerdings hängt das GE-Wahlrecht nach Abs. 2 Satz 3 von einem schriftlich gestellten Antrag ab. Daher wird im Anschluss an BFH v. 2.6.2016 (IV R 39/13, BFHE 254, 118) zu Recht die Auffassung vertreten, das GE-Wahlrecht des Abs. 2 Satz 1 sei zweistufig geregelt: Der gesetzlich vorgeschriebene Antrag, nach Abs. 2 Sätze 3 und 4 eine Willenserklärung, die widerrufen werden kann, ist lediglich auf das Begehren gerichtet, eine anderweitige GE durchzuführen. Welche der beiden möglichen GEArten dies sein soll (Bestandsvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung) ist dann auf der zweiten Stufe nach der tatsächlichen Handhabung des Stpfl. zu entscheiden, auch wenn beide Wahlrecht in praxi meist zusammen ausgeübt werden dürften (so KANZLER, FR 2017, 96).

Anderweitige Gewinnermittlung als Rechtsfolge: Mit der negativen Anordnung, dass der Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen zu ermitteln sei, ist noch nicht bestimmt, welche GEArt stattdessen anzuwenden ist. Satz 2 lässt sich entnehmen, dass der Gesetzgeber von der alternativen Wahl der Einnahmenüberschussrechnung oder des Bestandsvergleichs ausgegangen ist. Damit ist einerseits eine Vollschätzung des Gewinns ausgeschlossen; sie würde daher gem. Abs. 2 Satz 2 die Rückkehr zur DurchschnittssatzGE für den gesamten Vierjahreszeitraum bewirken (s. Anm. 33). Andererseits ist der Stpfl. damit aber auch nicht an eine dieser beiden GEArten gebunden, sondern kann in zulässiger Weise von einer zur anderen übergehen.

Der Übergang von der DurchschnittssatzGE zum Bestandsvergleich oder zur Einnahmenüberschussrechnung 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, das Gesetz aber keine Bindung an eine der beiden zulässigen GEArten gem. Abs. 1 oder 3 vorsieht, ist ein Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich oder umgekehrt durchaus zulässig; nur der willkürliche, wiederholte Wechsel der GEArt ist ausgeschlossen. Eines besonderen wirtschaftlichen Grundes bedarf es jedenfalls nicht, wenn der Landwirt von der Einnahmenüberschussrechnung zur Regel-GEArt nach § 4 Abs. 1 übergeht; aber auch der Übergang vom Bestandsvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung ist zulässig, weil er durch den Vereinfachungsgedanken gerechtfertigt ist (aA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. C 11 [9/2010], unter unzutreffendem Hinweis auf BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102, dessen Grundsätze zum willkürlichen, mehrfachen Wechsel der GEArt ergangen und daher auf den einmaligen Übergang während der Bindungsfrist nicht anzuwenden sind). Inzwischen ist der BFH dieser hier zu § 13a aF vertretenen Auffassung gefolgt (§ 13a Anm. 30 – Stand 5/2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), hat

aber den mehrfachen Wechsel innerhalb des Vierjahreszeitraums ausgeschlossen (BFH v. 2.6.2016 – IV R 39/13, BFHE 254, 118): Der Kläger hatte zum Bestandsvergleich optiert, ging im folgenden Wj. zur GE nach § 4 Abs. 3 über, um einen verlustmindernden Übergangsgewinn anzusetzen und kehrte für dasselbe Wj. zur GE nach § 4 Abs. 1 zurück, um eine Teilwertabschreibung geltend machen zu können. Zum zweigestuften Wahlrecht des Abs. 2 s.o.

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.; BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 25). Einer erneuten Mitteilung bedarf es nicht (R 13a.1 Abs. 3 Satz 5 EStR). Die Rückkehr zur DurchschnittsatzGE 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 [9/2015]; aA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. C 14 [9/2010]); § 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, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 169 [11/2014]).

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 5 nicht mehr erfüllt sind (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 25).

Eine entsprechende finanzbehördliche Mitteilung vor Beginn des Wj. verpflichtet zu der anderweitigen GE ohne Rückkehrmöglichkeit zur DurchschnittsatzGE 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 DurchschnittsatzGE dadurch bewirkt, dass er keine GE vorlegt (glA WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 175 [9/2009]). 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).

Kurzfristiger Übergang der Bindungsfrist des Abwahantrags: Grundsätzlich wird die Bindungsfrist von vier Wj. zwar durch einen Betriebsübergang auf

den Eigentümer, Nutzungsberechtigten oder Rechtsnachfolger bzw. durch eine Einbringung verkürzt, weil die Befugnis und Verpflichtung zur GE nach Durchschnittssätzen nicht auf den Übernehmer übergeht (glA GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 25 [9/2015]; aA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. C 14 [9/2010]). Wegen der Sonderregelung in Abs. 1 Satz 3 (Bindung an die bisherige GE bei Betriebsübergang im laufenden Wj.) ist der Übernehmer aber noch bis zum Ende des Wj. an den Abwahantrag seines Vorgängers gebunden. Erst mit Beginn des nächsten Wj. kann der Übernehmer, der die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt, seinerseits das Wahlrecht für einen neuen Vierjahreszeitraum ausüben (glA WIEGAND, NWB 2015, 250 [253]).

33 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 Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, so führt dies wieder zur DurchschnittssatzGE 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 GEArten nicht ausschließt (s. Anm. 30).

Bedeutung des Abs. 2 Satz 2: Die Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 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 DurchschnittssatzGE 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, Besteuerung der Landwirte, Kap. 26a Rn. 32 [7/2015]). Mit der Beseitigung der Rechtswirkungen des Wahlrechts entfallen auch die Gewinnkorrekturen, die durch den Übergang auf die andere GEArt erforderlich wurden (s. Anm. 32 „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. 32) und eine Buchführung eingerichtet, dann bewirken Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel nicht die Zwangsrückkehr zur DurchschnittssatzGE. Das FA wird eine Teilschätzung des Gewinns vornehmen (KANZLER, DStZ 1999, 682 [687], mwN auch zur aA). Nur die Vollschätzung des Gewinns aus LuF führt zur Unwirksamkeit des Wahlrechts und Fortführung der DurchschnittssatzGE.

Der Gewinn wird nicht durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt: Der Antrag auf anderweitige GE ist daher nur wirksam, wenn die vorgelegte GE durch Einnahmenüberschussrechnung 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 Urt. ist uE aber auch weiterhin gültig; glA GOSSERT in KORN, § 13a Rn. 28 [9/2015]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rn. 160 [11/2014]; NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 54 [3/2015]; WIEGAND in FELSMANN,

III. Antragsform, Frist u. Rücknahme (S. 3 und 4) Anm. 33–34 § 13a

Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 198 [9/2009]; aA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a aF Rn. 105 [6/2014]). Aufzeichnungsmängel, die nur zu einer Teilschätzung führen, lassen das Wahlrecht unberührt (glA BRUCKMEIER in KSM, § 13a Rn. 12 [9/2010]).

Zwangsläufige Rückkehr zur Durchschnittsatzgewinnermittlung 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 Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, dh. entweder keine Anfangsbilanz aufstellt und Buchführung einrichtet, oder die geringen Anforderungen an die Aufzeichnungen für eine Einnahmenüberschussrechnung 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)

34

Form des Antrags und Frist (Abs. 2 Satz 3): Der Betriebsinhaber hat den Antrag schriftlich und innerhalb einer Frist zu stellen. Der Antrag muss auf eine der beiden zulässigen GEArten gerichtet sein (s. Anm. 32). Er ist im Übrigen nur wirksam, wenn die anderweitige GE auch für das land- und forstwirtschaftliche Wj. erstellt wird (FG Sachsen v. 10.6.2003 – 2 K 2343/01, juris, rkr.; Hess. FG v. 9.6.2005 – 5 K 4436/00, juris, rkr.). Zum zweigestuften Wahlrecht des Abs. 2 s. Anm. 32.

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 Forstwirt auf der der EStErklärung beizufügenden Anlage 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 Anlage L zur unterschriebenen EStErklärung und den beigefügten Unterlagen (Bilanz, GuV) eindeutig ein derartiger Wille ergibt, selbst wenn das für die Antragstellung vorgesehene Feld ver-sehentlich nicht angekreuzt wurde (BFH v. 28.1.1988 – IV R 12/86, BStBl. II 1988, 530; BFH v. 4.6.1992 – IV R 123-124/91, BStBl. II 1993, 125). Die bloße Vorlage einer auf das Kj. abgestellten Einnahmenüberschussrechnung 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 beginnt. 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 zur Einkunftsart „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ gemacht werden, nicht sein (FG Rhld.-Pf. v. 20.11.2009 – 5 K 1593/08, EFG 2011, 791, bestätigt durch BFH v. 13.12.2012 – IV R 51/10, BStBl. II 2013, 857). 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 sie 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.).

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.o.). 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 Einnahmenüberschussrechnung möglich, die von Gesetzes wegen zur GE nach Durchschnittssätzen führt (s. Anm. 33).

35–37 Einstweilen frei.

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

I. Zusammensetzung und Erfassung des Durchschnittsatzgewinns und Datenübertragung (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3)

38

Die Zusammensetzung der DurchschnittsatzGE wurde gegenüber der Regelung in § 13a Abs. 3 aF erheblich geändert. Die Änderungen betreffen nicht nur Begriffsbestimmungen (so aber BTDrucks. 18/3017, 46), sondern wirken auch materiell-rechtl. durch eine erweiterte Erfassung von Einnahmen und neue Abzugsverbote. Die DurchschnittsatzGE besteht aus dem Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1) und der in Anlage 1a Nr. 2 zu § 13a genannten Sondernutzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 iVm. Abs. 6 Satz 2), die nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 ermittelt werden; alle übrigen Gewinne werden nach den Regeln des § 4 Abs. 3 ermittelt (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 26).

Komponenten des Durchschnittsatzgewinns: Nach Abs. 3 Satz 1 ist der Durchschnittsatzgewinn die Summe aus

1. dem Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung (Abs. 4, s. Anm. 46),
2. dem Gewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung (Abs. 5, s. Anm. 47),
3. dem Gewinn der Sondernutzungen (Abs. 6, s. Anm. 52),
4. den Sondergewinnen (Abs. 7, s. Anm. 60),
5. den Einnahmen aus VuV von WG des land- und forstwirtschaftlichen BV (§ 21 Abs. 3, s. Anm. 39),
6. den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie zu den Einkünften aus LuF gehören (§ 20 Abs. 8, s. Anm. 39).

Abgeltungswirkung und Verlustberücksichtigung: Mit dem Ansatz dieses Durchschnittsatzgewinns sind alle BE und BA berücksichtigt. Vorausgabte Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernde Lasten, die BA sind, können nach Abs. 3 nicht zusätzlich abgezogen werden (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 27; zur Verfassungswidrigkeit dieses Abzugsverbots s. Anm. 39). Bei der forstwirtschaftlichen Nutzung, den Sondernutzungen nach Abs. 6 Satz 3 iVm. § 4 Abs. 3 und bei einzelnen Sondergewinnatbeständen können Verluste entstehen, die zu einem negativen Durchschnittsatzgewinn führen können (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 28).

Abzugsbeschränkungen: Nach Abs. 3 Satz 2 finden die Vorschriften von § 4 Abs. 4a, § 6 Abs. 2 und 2a sowie zum Investitionsabzugsbetrag und zu Sonderabschreibungen keine Anwendung (Anm. 39), während Satz 3 für abnutzbare Anlagegüter fingiert, dass die AfA in gleichen Jahresbeträgen nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 bis 5 in Anspruch genommen ist (Anm. 40).

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. Nach Auffassung des BMF sind der Grundbetrag (Abs. 4 Satz 2), der Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung (Abs. 4

Satz 3) und die pauschalen Gewinne für Sondernutzungen (Abs. 6 Satz 2) auch dann für ein volles Wj. anzusetzen, wenn der Gewinn für ein Rumpfwj. oder ein verlängerte Wj. zu ermitteln ist (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 29). Diese Anordnung widerspricht R 13a.2 Abs. 7 EStR und der Rspr. zur VOL (s. Anm. 10). Der Typisierungscharakter der DurchschnittssatzGE erfordert uE eine anteilige Aufteilung bzw. Erhöhung der Pauschalbeträge für verkürzte oder verlängerte Wj.

Elektronische Übertragung der Gewinnermittlung: Die Sätze 4 bis 6 des Abs. 3 regeln die Verpflichtung zur elektronischen Übertragung der DurchschnittssatzGE und die Ausnahmen hiervon (Anm. 41).

39 II. Einnahmen aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung (Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 und 6)

Nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 und 6 sind im Durchschnittssatzgewinn auch die Einnahmen aus VuV von WG des land- und forstwirtschaftlichen BV und die Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie zu den Einkünften aus LuF gehören, zu erfassen.

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind ebenso wie schon nach § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 im Durchschnittssatzgewinn zu erfassen. Darunter fallen sämtliche Gegenleistungen für entgeltliche Nutzungsüberlassungen, ungeachtet der vertraglichen Bezeichnung. Zu erfassen sind die „Einnahmen“ aus der Nutzungsüberlassung von WG des BV, also insbes. die Entgelte für die Überlassung von Grund und Boden, Gebäuden, Mietwohnungen, beweglichen oder immateriellen 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 [2/2010]; aA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 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 (wie zB Kosten für Heizung, Strom, Müllabfuhr und Wasser), 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 Erfassung solcher Nebenkosten lässt sich uU vermeiden, wenn sie vom Nutzungsberechtigten unmittelbar an das Versorgungsunternehmen gezahlt werden (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 183 [4/2015]).

Stilllegungsprämien für landwirtschaftliche Nutzflächen aufgrund öffentlicher Förderungsprogramme sind mit dem Ansatz des Grundbetrags nach Abs. 4 Satz 2 abgegolten und daher nicht als Miet- und Pachtzinsen zu erfassen (R 13a.2 Abs. 4 Satz 5 EStR). Soweit Entgelte für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, kann sie der Stpfl. nach § 11 Abs. 1 Satz 3 zeitanteilig auf den Nutzungszeitraum verteilen (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 183 [4/2015]). 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 verfas-

II. Einnahmen Kapitalverm. und VuV (S. 1 Nr. 5 u. 6) Anm. 39 § 13a

sungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 14.5.2009 – IV R 47/07, BStBl. II 2009, 900).

Einnahmen aus Kapitalvermögen sind, soweit sie zu den Einkünften aus LuF gehören, als Teil des Durchschnittssatzgewinns zu erfassen. Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 verweist insoweit auf die Subsidiaritätsregelung des § 20 Abs. 8. Gegenüber § 13a aF hat der Gesetzgeber die Erfassung von Einnahmen aus Kapitalvermögen wesentlich erweitert und damit der Kritik des BRH (BTDrucks. 17/8428, 7 und 11) aber auch des Schrifttums (zB KANZLER, DStZ 1999, 682 [690]; MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 191 f. [5/2011]; HILLER, Inf. 2002, 321) Rechnung getragen.

Nach § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 aF sind dem Durchschnittssatzgewinn bis zum Wj. 2014/15 nur vereinnahmte Kapitalerträge hinzuzusetzen, „die sich aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen im Sinne des Absatzes 6 Satz 1 Nr. 2 ergeben“. Alle übrigen betrieblich veranlassten Kapitalerträge sind durch Ansatz des Grundbetrags abgegolten.

Nach der Neufassung des Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 sind ab Wj. 2015/16 nun auch Ausschüttungen aus einer Beteiligung an einer Brennereigenossenschaft zu erfassen, die bis dahin mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten waren. Der BRH hatte 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). Zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen an einer Landhandels-GmbH (zB BFH v. 17.1.1985 – IV R 106/81, BStBl. II 1985, 291) oder Dividenden von Aktien einer Zucker-AG (BFH v. 11.12.2003 – IV R 19/02, BStBl. II 2004, 280) und Ausschüttungen aus der Beteiligung an den verschiedensten Genossenschaften, wie etwa einer Winzer- oder Weidegenossenschaft (zB BFH v. 1.10.1981 – IV R 147/79, BStBl. II 1982, 250). Nicht erfasst werden Einnahmen aus Kapitalvermögen, die durch den Grundbetrag abgegolten sind (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a Rn. 32.1.2 [9/2015]; WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 233 [9/2015]).

Bruttobesteuerung und Teileinkünfteverfahren: Da nur die Einnahmen erfasst werden, ist ein Abzug dadurch veranlasster BA ausgeschlossen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 78). Nach Auffassung der FinVerw. unterliegen die Einnahmen aus Kapitalvermögen dem Teileinkünfteverfahren, solange der sachliche Zusammenhang mit dem Betrieb der LuF nicht gelöst ist; sie sollen daher nur in Höhe des stpfl. Teils von 60 % zu erfassen sein (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d). Diese Auffassung ist uE zweifelhaft, denn Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 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, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 233 f. [9/2015], der einer Anwendung des § 3c den Vereinfachungsgedanken entgeghält).

Abzugsverbote für Miet- und Pachtzinsen sowie Schuldzinsen: Diese Aufwendungen unterliegen einem Abzugsverbot, das anders als für die Positionen in Abs. 3 Satz 2 (Anm. 40) nicht ausdrücklich geregelt ist. Die Bruttobesteuerung folgt aus der Verwendung des Einnahmebegriffs und daraus, dass das Gesetz anders als noch in § 13a Abs. 3 Satz 2 aF keine Abzugsmöglichkeit für Pacht- und Schuldzinsen zugelassen hat. Die Abzugsverbote machen auch eine Verlustausschlussklausel entbehrlich, wie sie in § 13a Abs. 3 Satz 3 aF enthalten ist. Der in der Begründung zum Regierungsentwurf nicht weiter erwähnte Weg-

fall der Abzugsmöglichkeit für Miet- und Pachtzinsen sowie Schuldzinsen wurde vom BRat erfolglos beanstandet (BTDrucks. 18/3158, 21). Nach Auffassung von WIEGAND (NWB 2015, 250 [254]) „ist eine weitergehende Berücksichtigung von Pacht- und Schuldzinsen in tatsächlicher Höhe nicht mehr notwendig, zumal dies entsprechende Aufzeichnungspflichten und Zuordnungsfragen ausgelöst hätte“.

Stellungnahme: Unseres Erachtens sind die Abzugsverbote für Miet- und Pachtzinsen, sowie Schuldzinsen verfassungswidrig (KANZLER, DStZ 2015, 375 [382]; KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 26 Rn. 9 [7/2015]; Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit äußernd auch ZAISCH, Steuergesetzgebung 2014/2015, 2015, 56 [58]; NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 6 [3/2015]). Eine verfassungskonforme Auslegung erscheint vor dem Hintergrund der Zurückweisung der Bedenken des BRat ausgeschlossen. Steuersystematisch sind diese Abzugsverbote nicht mit der Abgeltungswirkung des Grundbetrags und der Viehzuschläge des Abs. 4 zu rechtfertigen, weil diese Werte für schuldenfreie Eigentumsbetriebe in gleicher Höhe anzusetzen sind wie für verschuldete Pachtbetriebe. Auch der Vereinfachungszweck einer derart groben Typisierung kann die Mehrbelastung verschuldeter Pachtbetriebe ebenso wenig rechtfertigen wie der Hinweis auf die Abwahloption des Abs. 2. Nach der Rspr. des BVerfG darf die wirtschaftlich ungleiche Wirkung strechtl. Typisierungen auf die Stpfl. ein gewisses Maß nicht übersteigen (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BVR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377, Rn. 87 betr. Splitting für Lebenspartner). Die Vorteile der Typisierung müssen vielmehr im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der Belastung stehen. Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (BVerfG v. 25.6.2014 – 1 BvR 668/10, 1 BvR 2104/10, WM 2014, 1693, Rn. 50 mwN betr. wiederkehrende Straßenbaubeiträge). Der Vereinfachungszweck der Abzugsverbote steht jedoch als Typisierungsvorteil in keinem Verhältnis zur gleichheitswidrigen Belastung verschuldeter Pachtbetriebe; dabei würde der Abzug der Pacht- und Schuldzinsen kaum zu einer dem Vereinfachungszweck der DurchschnittssatzGE widersprechenden Mehrbelastung von Stpfl. und Verwaltung führen (KANZLER, DStZ 2015, 375 [382], auch zur Frage, ob der schuldenfreie Eigentumsbetrieb den typischen Fall eines IuF Betriebs mit DurchschnittssatzGE repräsentiert).

Als Fazit bleibt, dass sich die durch die typisierende Bruttobesteuerung eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten mit dem Verzicht auf die Abzugsverbote tatsächlich leicht vermeiden ließen, dass sie eine verhältnismäßig große Zahl von Personen betreffen und zu einem intensiven Verstoß gegen den Gleichheitssatz führen (BVerfG v. 6.7.2010 – 1 BvL 9/06, 1 BvL 2/08, BVerfGE 126, 233, Rn. 80; BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BVR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377, Rn. 88, jeweils mwN). Dieser Gleichheitsverstoß ist auch nicht im Hinblick auf das GE-Wahlrecht des Abs. 2 zu rechtfertigen (glA ZAISCH, Steuergesetzgebung 2014/2015, 2015, 56 [61]). Zwar kann eine Ausweichoption gegenüber einem belastenden Steuergesetz im Rahmen der verfassungsrechtl. Überprüfung dieses Steuergesetzes aus rechtsstaatlichen Gründen als belastungsmindernd berücksichtigt werden, wenn das in Frage kommende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Stpfl. bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtl. Risiko aussetzt (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rn. 134 betr. Abfärberegelung; BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1, Rn. 78 betr. Übergangsregelungen des KStG 1977 mwN). Abs. 2 bietet eine solche

III. Abzugsverbote u. Abgeltungswirkung (S. 2 u. 3) Anm. 39–40 § 13a

Ausweichoption nicht, weil die Ermittlung des Gewinns durch Einnahmenüberschussrechnung oder Bestandsvergleich für den Landwirt zu einem erheblichen Aufwand führt, den der Gesetzgeber selbst den Inhabern kleiner land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nicht zumuten wollte (RegE BTDrucks. 18/3017, 45). Die für eine Einnahmenüberschussrechnung notwendigen Aufzeichnungen und die Anlage Einnahmenüberschussrechnung führen zu einem unzumutbaren Aufwand, ebenso wie die für den BV-Vergleich erforderliche Einrichtung einer Buchführung (vgl. KANZLER, DSStZ 2015, 375 [383], auch zu weiteren Risiken und Belastungen).

III. Abzugsverbote und Abgeltungswirkung für Absetzungen nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 bis 5 (Abs. 3 Sätze 2 und 3) 40

Nach Abs. 3 Satz 2 finden die Vorschriften von § 4 Abs. 4a, § 6 Abs. 2 und 2a sowie zum Investitionsabzugsbetrag und zu Sonderabschreibungen keine Anwendung und nach Abs. 3 Satz 3 gilt die Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen als in Anspruch genommen.

Geltungsbereich der Abzugsverbote: Die Abzugsverbote betreffen uE die DurchschnittssatzGE als Ganzes. Dies ergibt sich aus ihrer Regelung in Abs. 3, der die gesamte DurchschnittssatzGE betrifft. Damit sind die Abzugsverbote auch auf die Teile des Durchschnittssatzgewinns anzuwenden, die nach § 4 Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden.

Bedeutung der Abzugsverbote: Der RegE gibt die Abzugsverbote als Maßnahme „zur weiteren Vereinfachung der Gewinnermittlung“ aus (BTDrucks. 18/3017, 46). Aber auch hier (s. Anm. 39 aE) kann uE die eigentliche steuersystematische Bedeutung der Abzugsverbote nur in der Abgeltungswirkung der anzusetzenden Pauschbeträge gesehen werden. Angesichts des Wahlrechts auf anderweitige GE (Abs. 2) kann sich der Stpfl. gegenüber einer sachlich ungerechtfertigten Überbesteuerung auch nicht auf eine Verletzung des Gleichheitssatzes berufen (s. Anm. 5 mwN).

Abzugsverbot für bestimmte wahlrechtsabhängige Steuerermäßigungen (Abs. 3 Satz 2): Nicht anzuwenden sind die §§ 4 Abs. 4a, § 6 Abs. 2 und 2a sowie die Vorschriften zum Investitionsabzugsbetrag und zu Sonderabschreibungen. Unklar ist, warum die Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen (§ 4 Abs. 4a) eigens erwähnt ist, denn sie setzt den Abzug von Schuldzinsen als BA voraus; Schuldzinsen sind aber bei der DurchschnittssatzGE nicht abziehbar (s. Anm. 39). Die übrigen vom Abzugsverbot betroffenen Positionen sind wahlrechtsabhängige Steuervergünstigungen; der typisierende Gesetzgeber kann aber für die DurchschnittssatzGE unterstellen, dass derartige Wahlrechte nicht ausgeübt werden. Auch der BFH unterstellt beim Wechsel von der DurchschnittssatzGE zur Einnahmenüberschussrechnung, dass bei der „gedanklich“ aufzustellenden Übergangsbilanz davon auszugehen ist, dass bilanzielle Wahlrechte im Rahmen der GE nach Durchschnittssätzen nicht ausgeübt werden können (BFH v. 12.12.2013 – IV R 31/10, BFH/NV 2014, 514).

Abgeltungswirkung für lineare AfA (Abs. 3 Satz 3): Bei abnutzbaren Anlagegütern „gilt“ die AfA in gleichen Jahresbeträgen nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 bis 5 „als in Anspruch genommen“. Die Fiktion „gilt“ soll darauf hindeuten, dass die normale AfA durch Ansatz des Grundbetrags nach Abs. 4 oder der Pauschalen nach Abs. 5 und 6 abgegolten ist. Folgerichtig mindern sich die AHK der WG

des abnutzbaren AV um diese AfA-Beträge, wenn ein Veräußerungs- oder Entnahmegewinn nach Abs. 7 zu ermitteln ist (s. Anm. 74).

41 IV. Verpflichtung zur Datenfernübertragung und Ausnahmen hiervon (Abs. 3 Sätze 4 bis 6)

Inhalt und Bedeutung der Regelungen zur Datenfernübertragung: Nach Abs. 3 Satz 4 ist die DurchschnittssatzGE nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung spätestens mit der StErklärung zu übermitteln. Diese Verpflichtung entfällt, wenn ein Härtefall vorliegt (Abs. 3 Satz 5). Mit der Verweisung auf § 150 Abs. 8 AO werden die Kriterien für die Entscheidung über einen Härtefall auch auf die Verpflichtung zur Online-Versendung der DurchschnittssatzGE übertragen. Die bis zum 31.12.2016 geltende Verweisung auf § 150 Abs. 7 AO, die die Anwendung der Ermächtigungsgrundlage zur Regelung des Verfahrens der elektronischen Datenübermittlung durch Rechtsverordnung auch für die DurchschnittssatzGE sicherstellen sollte, wurde durch das VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) gestrichen. Dieser Rückgriff auf die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV) war entbehrlich geworden, nachdem die dort enthaltenen Regelungen in das Gesetz (§§ 87b bis 87e AO) übernommen wurden. Seit 1.1.2017 trifft § 150 Abs. 7 AO eine Regelung zum sog. qualifizierten Freitextfeld der StErklärung, das dem Stpfl. Prüfbitten oder den Hinweis auf Zweifelsfragen ermöglichen soll (BTDrucks. 18/7457, 49). Die die Datenfernübertragung betreffenden Vorschriften wurden „zur Gleichbehandlung aller Land- und Forstwirte und zur Förderung der elektronischen Kommunikation“ in das Gesetz eingefügt (BTDrucks. 18/3017, 46). Sie stimmen wortgleich mit dem die Übermittlung der Einnahmenüberschussrechnung regelnden § 60 Abs. 4 EStDV überein. Die Entwurfsbegründung schweigt dazu, warum die Regelungen zur Datenfernübertragung der GE nach § 13a in das Gesetz und nicht wie die entsprechenden Vorschriften zur Einnahmenüberschussrechnung in die EStDV aufgenommen wurden.

Die Gewinnermittlung ist durch Datenfernübertragung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz spätestens mit der StErklärung dem FA zu übersenden. Diese Verpflichtung zur Beifügung einer GE nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ist verfassungsgemäß, gleich, ob sie dem Stpfl. nun durch Gesetz oder Rechtsverordnung auferlegt wird (BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129, zu § 60 Abs. 4 EStDV). Durch die in Abs. 3 Satz 6 enthaltene Verweisung auf § 150 Abs. 7 AO, der wiederum auf § 150 Abs. 6 Sätze 2 bis 9 verweist, ist gewährleistet, dass der Datenübermittlung ein sicheres, die Vertraulichkeit garantierendes Verfahren zugrunde liegt.

Die Härtefallregelung in Abs. 3 Satz 5 ermöglicht es, auf eine elektronische Übermittlung zu verzichten, wenn der Stpfl. einen entsprechenden Antrag stellt. Wann eine unbillige Härte vorliegt, ergibt sich aus der in Abs. 3 Satz 6 enthaltenen Verweisung auf § 150 Abs. 8 AO. Danach muss die Erklärungsabgabe nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar sein (§ 150 Abs. 8 Satz 1 AO). Dies ist insbes. der Fall, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder wenn der Stpfl. nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur ein-

geschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen (§ 150 Abs. 8 Satz 2 AO).

Einstweilen frei.

42–45

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Gewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung**

46

Der Gewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung ist nach Abs. 4 Satz 1 die nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 ermittelte Summe aus dem Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen und den Zuschlägen für Tierzucht und Tierhaltung. Die Sätze 2 und 3 verweisen zur Bemessung des Grundbetrags und des Zuschlags für Tierzucht und Tierhaltung auf die Tabelle in Anlage 1a (zu § 13a).

Zur landwirtschaftlichen Nutzungen ohne Sondernutzungen gehört die Bewirtschaftung von Acker- und Grünland, Tierhaltung und Tierzucht gem. §§ 51, 51a BewG (zu Einzelheiten s. Anm. 18). Die vom Land- und Forstwirt im Rahmen der Einrichtung von Ersatzflächenpools zur Verfügung gestellten Ausgleichsflächen der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1a BewG) ohne Sonderkulturen (§ 52 BewG) sind unverändert bei der Bemessung des Grundbetrags nach Abs. 4 als selbst bewirtschaftete Fläche zu berücksichtigen. Die daraus erzielten Einnahmen sind durch den Ansatz des Grundbetrages nach Abs. 4 abgegolten (BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2132a - 2/03, BStBl. I 2004, 716, Nr. 4).

Die nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 ermittelte Summe aus dem Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen und den Zuschlägen für Tierzucht und Tierhaltung ist der Gewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung. Diese Regelung entspricht der stRspr. des BFH, die die DurchschnittssatzGE stets als typisierten Bestandsvergleich beurteilt hat (s. nur BFH v. 24.1.1985 – IV R 155/83, BStBl. II 1985, 255; BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708, zu § 13a aF). Entgegen der Gesetzesfassung beschränkt sich diese Aussage aber nicht auf die landwirtschaftliche Nutzung; sie betrifft vielmehr den Kernbereich der in den Abs. 3–6 geregelten DurchschnittssatzGE (s. Vor §§ 4–7 Anm. 75 mwN). Rechtsfolge dieser Auffassung ist der Verzicht auf Gewinnkorrekturen für den Kernbereich dieser GE beim Wechsel von der DurchschnittssatzGE zum Bestandsvergleich; gleichwohl ist eine Anfangsbilanz aufzustellen (KANZLER, DStZ 2015, 375 [384]).

Grundbetrag nach einem einheitlichen Hektarsatz: Der Grundbetrag wird zur Vereinfachung der DurchschnittssatzGE nach einem einheitlichen Hektarsatz bemessen (BTD Drucks. 18/3017, 46). Damit ist der Grundbetrag ein inzwischen verzichtbares Element für die GE nach § 13a. Bis zum Wj. 2014/15 war der Grundbetrag nach § 13a aF die Grundlage der DurchschnittssatzGE und zugleich Voraussetzung für deren Durchführung, weil Betriebe ohne selbstbewirtschaftete Flächen und damit ohne einen Grundbetrag von der DurchschnittssatzGE ausgeschlossen waren (s. Anm. 22). Seit dem Wj. 2015/16 gilt dies nach Abs. 1 Satz 2 nicht mehr für reine Sondernutzungsbetriebe (Anm. 22). Der einheitliche Hektarsatz von 350 € löst nun die nach dem Hektarwert (§ 40 Abs. 1

Satz 3 BewG) der selbstbewirtschafteten Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung gestaffelten Grundbeträge nach § 13a Abs. 4 aF ab (s. Anm. 46).

Der einheitliche Hektarsatz als Vereinfachungsmaßnahme muss uE auf Kosten der Zielgenauigkeit der Regelung gehen, denn durch die sog. Hektarwertgruppen nach § 13a Abs. 4 aF, die auch die Tierbestände mit umfassen, sollte „die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Betriebe in Abhängigkeit von der im Hektarwert zum Ausdruck kommenden Ertragsfähigkeit pauschal berücksichtigt“ werden (BTDrucks. 14/265, 177). Für angefangene Hektar ist ein entsprechender Anteil zu berücksichtigen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 30).

Grundbetrag und Zuschläge als Gewinn nach § 4 Abs. 1: Der gesetzliche Hinweis auf den nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 ermittelten Gewinn aus landwirtschaftlicher Nutzung entspricht der stRspr. des BFH, die die DurchschnittssatzGE als typisierten BV-Vergleich behandelt (zB BFH v. 24.1.1985 – IV R 155/83, BStBl. II 1985, 255; BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708, zu § 13a aF; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 61). Diese Aussage beschränkt sich aber nicht auf die landwirtschaftliche Nutzung, sondern umfasst den Kernbereich der in den Abs. 3–6 geregelten DurchschnittssatzGE (s. Anm. 38; Vor §§ 4–7 Anm. 75). Als praktische Konsequenz dieser Auffassung sind beim Wechsel von der DurchschnittssatzGE zum Bestandsvergleich für den Kernbereich dieser GE keine Gewinnkorrekturen erforderlich, wohl aber ist eine Anfangsbilanz aufzustellen.

Zuschläge für Tierzucht oder Tierhaltung fallen nach der Anlage 1a Nr. 1 nur an, wenn mehr als 25 VE vorhanden sind, weil nach Auffassung des Gesetzgebers eine intensive Tierhaltung gegenüber einer viehlosen Bewirtschaftung zu deutlich höheren Gewinnen führt (BTDrucks. 18/3017, 46). Eine Tierzucht und Tierhaltung bis insgesamt einschließlich 25 VE ist mit dem Ansatz des Grundbetrags der landwirtschaftlichen Nutzung nach Abs. 4 Satz 2 abgegolten. Die gestaffelten Hektarwertgruppen nach § 13a Abs. 4 aF waren eher geeignet, diesen Gedanken einer Erfassung höherer Leistungsfähigkeit umzusetzen als der einheitliche Zuschlag für Tierbestände über 25 VE, der bei einem 20 ha-Betrieb für bis zu 200 VE anfallen kann (s. Anm. 19).

Für alle die 25 VE übersteigenden VE sind nach Nr. 1 der Anlage 1a zu § 13a 300 € pro VE als Tierzuschlag für das Wj. anzusetzen. Für angefangene VE ist ein entsprechender Anteil von 300 € zu berücksichtigen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 33). Zu berücksichtigen sind bei Tieren des UV die im Wj. erzeugten und bei Tieren des AV die im Durchschnitt des Wj. gehaltenen Tiere. Die Tierbestände sind unter Beachtung der bewertungsrechtl. Vorschriften des § 51 BewG in VE umzurechnen. Der Umrechnungsschlüssel ergibt sich aus Anlage 1 zum BewG (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 32).

Der Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung je Wj. ist für im Betrieb der LuF gehaltene und erzeugte Tiere vorzunehmen. Tiere, die in einem gesonderten Gewerbebetrieb des Stpfl. oder im Zusammenhang mit einer dem Grunde nach gewerblichen Dienstleistung (Abs. 7 Satz 1 Nr. 3) gehalten oder erzeugt werden, sind nicht zu berücksichtigen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 31).

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Gewinn aus der forstwirtschaftlichen Nutzung**

47

Der Gewinn aus der forstwirtschaftlichen Nutzung ist nach § 51 EStDV zu ermitteln (Abs. 5). Dieser Gewinn war bis zum Wj. 2014/15 noch als Sondergewinn nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 aF zu erfassen (s. Anm. 62) und konnte als solcher auf Antrag ebenfalls nach § 51 EStDV ermittelt werden, wenn die Voraussetzungen dieser Vorschrift (Flächengrenze bis 50 ha) vorlagen (Anm. 62). Abs. 5 bestimmt nun, dass der Gewinn aus der forstwirtschaftlichen Nutzung ab dem Wj. 2015/16 zwingend nach § 51 EStDV zu ermitteln ist. Das in § 51 Abs. 1 EStDV vorgesehene Wahlrecht ist daher für die DurchschnittssatzGE ausgeschlossen, so dass dem Stpfl. eine GE durch Bestandsvergleich oder durch Einnahmenüberschussrechnung für die forstwirtschaftliche Nutzung, bei der auch Verluste ausgewiesen werden könnten, verwehrt ist.

Die forstwirtschaftliche Nutzung wird wie in Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 durch Verweisung auf § 160 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b BewG näher bestimmt. Zu den zur forstwirtschaftlichen Nutzung gehörenden Flächen s. Anm. 20. Die Verweisung auf § 160 BewG (s. auch R B 160.3 ErbStR) engt den Anwendungsbereich der Neuregelung allerdings ein, denn § 13a Abs. 6 Nr. 1 aF bezog auch die sog. Nebennutzungen (zB die Jagdnutzung, Weihnachtsbaumkulturen, landwirtschaftliche Zwischennutzung [Waldfeldbau], die Nutzung von Schmuckreisig, Waldweide, Gras, Streu, Leseholz, Beeren, Pilzen, Waldsamen usw.) mit ein. Weihnachtsbaumkulturen werden jetzt allerdings als Sondernutzungen nach Abs. 6 iVm. Anlage 1a (zu § 13a) Nr. 2 letzte Zeile erfasst.

Die Einnahmen aus Holznutzungen umfassen ab Wj. 2015/16 die Erlöse aus der Verwertung des Holzes, die im Wj. zugeflossen sind. Hierzu gehören insbes. die Erlöse für das veräußerte und der Teilwert für das entnommene Holz. Alle übrigen Einnahmen in sachlichem Zusammenhang mit Holznutzungen (zB Entschädigungen, Zuschüsse zur Abgeltung erhöhter BA) sind in voller Höhe zu erfassen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 36). Nicht zu den Einnahmen aus Holznutzungen gehören die Einnahmen aus einer anderen Nutzung des Waldes, zB aus der Verpachtung einzelner Flächen, der Ausübung der Jagd, dem Verkauf von Früchten des Waldes (Beeren, Pilze, Bärlauch) oder von Reisholz und Grünschnitt. Zinsen aus der Kreditierung von Holzverkäufen gehören ebenfalls nicht zu den Einnahmen aus Holznutzungen, sondern zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. Abs. 3 Satz 1 Nr. 6 (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 35).

Die obligatorische Gewinnermittlung nach § 51 EStDV ist eine durch eine BA-Pauschale ergänzte Einnahmenüberschussrechnung. Von den bei Zufluss zu erfassenden Einnahmen aus Holznutzungen sind pauschale BA abzuziehen. Diese pauschalen BA betragen 55 % der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes (§ 51 Abs. 2 EStDV); soweit Holz auf dem Stamm verkauft wird, betragen die pauschalen BA 20 % der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes (§ 51 Abs. 3 EStDV). Nach § 51 Abs. 4 EStDV sind damit sämtliche BA mit Ausnahme der Wiederaufforstungskosten und der Minderung des Buchwerts für das WG Baumbestand abgegolten (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 36 f.; dazu auch BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595). 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 (§ 51 Abs. 5 EStDV), die nach Abs. 7 Satz 1 zu erfassen sind. Im Übrigen kann für außerordentliche Holznutzungen die Tarifvergünstigung nach § 34b in Anspruch genommen werden, wenn die Voraussetzungen des § 34b Abs. 1 und 4 vorliegen (§ 34b Anm. 8 ff. und 28).

48–51 Einstweilen frei.

52

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Ansatz von Gewinnen aus Sondernutzungen

Die Gewinne aus den von der landwirtschaftlichen und der forstwirtschaftlichen Nutzung zu unterscheidenden Sondernutzungen sind nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 als Teil der DurchschnittssatzGE zu erfassen. Diese Gewinne werden zT pauschal angesetzt (Abs. 6 Satz 2) und im Übrigen nach § 4 Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt (Abs. 6 Satz 3).

Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Erfassung von Sondernutzungen: Mit der Neuregelung der Erfassung von Gewinnen aus Sondernutzungen reagierte der Gesetzgeber auf konkrete Beanstandungen des BRH. Nach den Feststellungen des BRH unterscheiden sich die Gewinne der einzelnen Sondernutzungsarten voneinander erheblich und überstiegen in allen Fällen den pauschalen Gewinnzuschlag von 512 € nach § 13a aF um ein Vielfaches (Bericht des BRH v. 17.1.2012, BTDrucks. 17/8428, 7). Der BRH hatte deshalb eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung vorgeschlagen (BTDrucks. 17/8428, 12).

► *Stellungnahme:* Mit der vorgesehenen einheitlichen Gewinnpauschale von 1 000 € für die wichtigsten Sondernutzungen wird der Gesetzgeber uE den Beanstandungen des BRH nicht gerecht. Dieser Gewinnzuschlag ist zu niedrig und starr, weil er nach wie vor nicht die Ertragssituationen der verschiedenen Sondernutzungsarten berücksichtigt und anders als die Werte in der Anlage 1a nicht an künftige Preisentwicklungen angepasst werden kann (s. Anm. 80). Diese gleichheitswidrige Besteuerung lässt sich auch mit dem Vereinfachungsargument kaum sachlich rechtfertigen (so aber der RegE in BTDrucks. 18/3017, 46), weil das Gesetz für andere nicht in der Anlage aufgeführte Sondernutzungen die Einnahmenüberschussrechnung vorsieht. Der festgestellte Gleichheitsverstoß wird dadurch noch verschärft, dass die DurchschnittssatzGE nach Abs. 1 Satz 2 auch für reine Sondernutzungsbetriebe gilt (s. Anm. 22). Eingehend zur Verfassungswidrigkeit der undifferenzierten Pauschalgewinne für Sondernutzungen s. auch KANZLER, DStZ 2015, 375 (386).

Der Begriff der Sondernutzungen, der auch für die Ermittlung der entsprechenden Flächengrenze in Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 von Bedeutung ist (s. Anm. 21), wird in Abs. 6 Satz 1 näher bestimmt. Danach „gelten“ als Sondernutzungen die in § 160 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c bis e BewG einzeln aufgeführten Nutzungen. 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“. Allgemein umfasst der Begriff der Sondernutzung alle Flächen und Nutzungsteile, die bewertungsrechtl. Teile des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sind, jedoch eine besondere Form der Nutzung darstellen.

Hierzu gehören ua. die forstwirtschaftliche und weinbauliche Nutzung sowie Sonderkulturen. Zu den Sondernutzungen gehören daher auch der Anbau von Hopfen, Tabak und Spargel, unabhängig davon, ob eine landwirtschaftliche Nutzung vorliegt; auf § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG, der den Anbau von Hopfen, Tabak und Spargel nur zu den Sondernutzungen zählt, wenn keine landwirtschaftliche Nutzung vorliegt, wird nicht verwiesen (BTDrucks. 18/3017, 46).

Pauschalgewinne von jeweils 1000 € sieht Abs. 6 Satz 2 für alle die in Anlage 1a Nr. 2 genannten Nutzungen vor, die die in der Spalte 3 aufgeführten Bagatellflächengrenzen überschreiten. Soweit diese dort aufgeführten 15 Sondernutzungen die Bagatellflächengrenzen der Spalte 3 nicht übersteigen, sind die Gewinne durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten und bei reinen Sondernutzungsbetrieben wohl als Liebhaberei außer Ansatz zu lassen. Nach Auffassung der FinVerw. ist für jede Sondernutzung, die unter der Bagatellgrenze liegt, ein Gewinn von 0 € für das Wj. anzusetzen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 39).

Auffangklausel (Abs. 6 Satz 3): Für Sondernutzungen, die nicht in der Anlage 1a Nr. 2 aufgeführt sind, ist der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln und kann daher auch zu einem Verlust führen. Dies gilt etwa für den Anbau von Tabak und Energieholz auf Kurzumtriebsplantagen sowie für die Produktion von Nützlingen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 40). Für diese Sondernutzungen ist bei der im Rahmen der DurchschnittssatzGE durchzuführenden GE nach § 4 Abs. 3 für WG, die ausschließlich dieser Sondernutzung dienen, die AfA nur in gleichen Jahresbeträgen zulässig; im Übrigen gilt die Absetzung für Abnutzung im Rahmen des Durchschnittssatzgewinns als in Anspruch genommen (Abs. 3 Satz 3). Handelt es sich um einen reinen Sondernutzungsbetrieb, der unterhalb der Grenzen in Spalte 2 der Anlage 1a wirtschaftet, so steht dem Stpfl. nach Abs. 1 Satz 2 zwar die DurchschnittssatzGE offen, er ist aber auch dazu gezwungen, diese durchzuführen. Er unterliegt damit etwa den Abzugsverboten des Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 40) und müsste die DurchschnittssatzGE ausdrücklich nach Abs. 2 abwählen.

Einstweilen frei.

53–59

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Erfassung von Sondergewinnen

I. Durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermittelnde Sondergewinne (Abs. 7 Satz 1)

1. Art, Bedeutung und Ermittlung der Sondergewinne

60

Bedeutung der Regelungen des Sondergewinnbereichs: Nach Auffassung des Gesetzgebers dient die Hinzurechnung von Veräußerungsgewinnen oder -verlusten für WG des AV und der Entschädigungen für Anlagegüter der zutreffenden Totalgewinnerfassung in einem nicht typisierbaren Bereich (BTDrucks. 18/3017, 46 f.). Mit der Erfassung der Sondergewinne sollte erreicht werden, dass „die bislang in der Praxis aufgetretenen und vom Bundesrechnungshof ge-

rügten Besteuerungslücken weitgehend vermieden werden“ (BTDrucks. 18/3017, 47). Tatsächlich hatte der BRH in seinem Bericht v. 17.1.2012 namentlich die Besteuerungslücken bei der Erfassung von Sondergewinnen gerügt und Gesetzesänderungen angemahnt (BTDrucks. 17/8428, 8 ff.).

Erfassung abschließend aufgezählter Gewinne: Nach Abs. 7 Satz 1 sind die nach Abs. 3 Nr. 4 in die DurchschnittssatzGE einzubeziehenden Sondergewinne nach § 4 Abs. 3, also durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln. Dabei handelt es sich um Gewinne, die besondere Tätigkeitsbereiche und außerordentliche in den Abs. 4 bis 6 nicht berücksichtigte Geschäftsvorfälle betreffen (BTDrucks. 18/3017, 46). Soweit die Neuregelung zu einer Verschärfung der Besteuerung gegenüber der Vorschrift des § 13a Abs. 6 aF führt (zB hinsichtlich des Aufwuchses oder der besonders wertvollen Tiere), kommt es im VZ 2015 entscheidend auf den Zeitpunkt der Veräußerung an. Maßgebend ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (stRspr., s. nur BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000), so dass die Veräußerung noch im Wj. 2014/15 nach § 13a Abs. 6 aF zu beurteilen ist.

Wegfall des Freibetrags für Sondergewinne: Der bis zum Wj. 2014/15 zusätzlich zum Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 gewährte Freibetrag von 1 534 € nach § 13a Abs. 6 aF wurde gestrichen. Dieser Freibetrag wurde als Ausgleich dafür gewährt, dass im Rahmen des § 13a Abs. 8 aF (bis zum Wj. 1998/1999) 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). Nachdem der StAbzugsbetrag nach § 34e allerdings letztmalig im VZ 2000 gewährt wurde, war die Abschaffung des Freibetrags für Sondergewinne längst überfällig und wird nun 15 Jahre später unter Hinweis auf den Gleichbehandlungsgrundsatz gerechtfertigt (BTDrucks. 18/3017, 46; zur Kritik an den sachlich nicht gerechtfertigten Freibeträgen nach § 13 Abs. 3 und § 13a Abs. 6 Satz 1 aF KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 26a Rn. 103 [7/2015]; WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 239 [9/2009]).

Sondergewinne iSd. Abs. 7 Satz 1 sind Gewinne aus

- der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und dem dazugehörigen Aufwuchs, von Gebäuden, immateriellen WG und Beteiligungen, wobei hinsichtlich des Grund und Bodens § 55 zu beachten ist (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a; s. Anm. 61);
- der Veräußerung oder Entnahme der übrigen WG des AV und von Tieren, wenn der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert für das jeweilige WG mehr als 15 000 € betragen hat (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b; s. Anm. 62);
- Entschädigungen, die für den Verlust, den Untergang oder die Wertminderung der in den Buchst. a und b genannten WG gewährt worden sind (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c; s. Anm. 63);
- der Auflösung von Rücklagen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d; s. Anm. 64);

Als Sondergewinne zu erfassen sind ferner

- BE oder BA nach § 9b Abs. 2 (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2);
- Einnahmen aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten, die der LuF zugerechnet werden, abzüglich der pauschalen BA nach Anlage 1a Nr. 3 (Abs. 7 Satz 1 Nr. 3);

- Rückvergütungen nach § 22 KStG aus Hilfs- und Nebengeschäften (Abs. 7 Satz 1 Nr. 4).

Weitere Erträge sind keine Sondergewinne: Da es sich um eine abschließende Aufzählung handelt, sind weitere Erträge keine Sondergewinne, sondern durch Ansatz des Grundbetrags für die landwirtschaftliche Nutzung abgegolten. Der Gesetzgeber hat es bewusst unterlassen, die Regelung des § 13a Abs. 8 Nr. 3 aF (bis 1998) zu übernehmen, wonach alle „Betriebsvorgänge“ außerhalb des Grundbetrags erfasst wurden. Nicht erfasst werden damit Veräußerungs- oder Entnahmegewinne für WG iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b, deren Veräußerungspreis oder Teilwert 15000 € nicht erreicht.

Sondergewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung: Abs. 7 Satz 1 bestimmt, dass die Sondergewinne zwingend nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln sind. Es gelten daher das Zu- und Abflussprinzip (§ 4 Anm. 530) und alle auch für die Einnahmenüberschussrechnung in Betracht kommenden StVergünstigungen Bilanzierender (s. § 4 Anm. 538), mit Ausnahme der in Abs. 3 Satz 2 genannten Abzugsverbote. Daher sind zB Gewinnübertragungen nach § 6c oder R 6.6. EStR möglich; der Abzug von Schuldzinsen, sowie die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit für gWG, des Investitionsabzugsbetrags und der Sonderabschreibungen sind aber folgerichtig auch bei Ermittlung der Sondergewinne ausgeschlossen (s. Anm. 40). Diese Abzugsverbote betreffen uE nach dem systematischen Regelungszusammenhang in Abs. 3 die gesamte DurchschnittsatzGE. Dieser Zusammenhang der Regelungen des Abs. 3 mit den Vorschriften zu den Sondergewinnen wird bei der mit dem Abzugsverbot für die lineare AfA (Abs. 3 Satz 3) korrespondierenden Buchwertermittlung nach Abs. 7 Satz 2 besonders deutlich. Ungeachtet der Sonderregelung zum Verzeichnis für bestimmte Anlagegüter in Abs. 7 Satz 3 gelten auch die Aufzeichnungspflichten aus § 4 Abs. 3 Satz 5 (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 41). Zur Übermittlung der festgestellten Sondergewinne an das FA s. Anm. 76.

Verrechnung von Verlusten aus dem Sondergewinnbereich: Gewinne und Verluste aus den Betriebsvorgängen des Abs. 7 sind zu saldieren. Ergibt sich danach insgesamt ein Verlust, so ist dieser bei der DurchschnittsatzGE zu berücksichtigen (aA wohl FG München v. 14.3.1991 – 15 K 11270/87, EFG 1991, 637, rkr., zu § 13a aF). 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. 7 wurde aber bewusst die Formulierung „Gewinne“ gewählt, so dass begrifflich auch Verluste entstehen können, was ohne Weiteres aus dem Gewinnbegriff des § 4 Abs. 3 folgt.

2. Die einzelnen gesondert zu ermittelnden Gewinne (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 bis 4)

a) Gewinne aus der Auflösung stiller Reserven (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis d)

61 aa) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und dem dazugehörigen Aufwuchs, von Gebäuden, immateriellen Wirtschaftsgütern und Beteiligungen; Anwendung des § 55 (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a)

Als Sondergewinne nach Abs. 7 sind auch die laufenden Erträge aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden samt dem dazugehörigen Aufwuchs, von Gebäuden, immateriellen WG und Beteiligungen zu erfassen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a). Mit Ausnahme der Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme immaterieller WG lassen sich alle Gewinne aus der Veräußerung dieser WG durch Anwendung des § 6c iVm. § 6b Abs. 1, 3 und 10 oder R 6.6 neutralisieren (s. auch BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 43).

Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden wurden auch nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 aF erfasst. Im Unterschied zu dieser Regelung enthält Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a einen ausdrücklichen Hinweis auf die Anwendung des § 55. Damit ist keine Änderung verbunden, denn diesen Hinweis hielt der Gesetzgeber des StEntlG 1999/2000/2002 für entbehrlich, „da bei der Ermittlung der Gewinne aus der Veräußerung und Entnahme von Anlagevermögen – einschließlich Grund und Boden – die allgemeinen Bewertungsvorschriften gelten“ (BTDrucks. 14/265, 178). Zur Anwendung des § 55 auf die DurchschnittssatzGE 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). Allerdings gehört auch die Grasnarbe vom Weideland zum Grund und Boden (BFH v. 16.2.1984 – IV R 229/81, BStBl. II 1984, 424). Soweit der Aufwuchs oder immaterielle WG nicht zum Grund und Boden gehören, werden entsprechende Gewinne ebenfalls nach Buchst. a erfasst.

► *Nicht zum Grund und Boden* zählen die 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), ferner Bodenschätze, die selbständige WG werden, sobald sie zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht werden (grundlegend BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, „Kiesvorkommen“), und das Erbbaurecht (BFH v. 31.1.1964 – VI 252/62 U, BStBl. III 1964, 187) oder Jagdrecht. Die Gewinne der ebenfalls nicht zum Grund und Boden gehörenden landwirtschaftlichen Lieferrechte werden als immaterielle WG gesondert erfasst.

► *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.

Der Aufwuchs auf land- oder forstwirtschaftlichem Boden gehört nicht zum Grund und Boden, darauf entfallende Veräußerungs- und Entnahmegewinne werden aber ebenfalls erfasst.

Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Gebäuden werden ebenfalls als Sondergewinne erfasst. Zum Begriff der Veräußerung s. § 6b Anm. 30 mwN; zum Begriff der Entnahme s. § 4 Anm. 151 ff. Es muss sich um Gebäude im land- und forstwirtschaftlichen AV handeln, also Betriebsgebäude, das denkmalgeschützte Wohngebäude, sofern die Nutzungswertbesteuerung nicht abgewählt wurde, und Gebäude, die zulässigerweise dem gewillkürten BV zugeordnet wurden.

► **Gebäudebegriff:** 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 dazugehörenden Grund und Boden veräußert werden.

► **Gebäude auf fremdem Grund und Boden:** Der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn ist nur zu erfassen, wenn der Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer ist.

► **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, wenn der auf die Betriebsvorrichtungen entfallende Veräußerungspreis 15 000 € übersteigt (s. Anm. 62) oder wenn der Gewinn aus der Veräußerung des Gebäudes nach § 6c übertragen werden soll. Zur Abgrenzung des Gebäudes gegenüber anderen WG s. auch § 6 Anm. 290 ff. mwN.

Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme immaterieller Wirtschaftsgüter sind ebenfalls als Sondergewinne der DurchschnittssatzGE hinzuzurechnen. Obwohl nicht ausdrücklich geregelt, muss es sich um WG des AV handeln. Diese sehr gewinnträchtigen WG (zB Milchreferenzmenge, Zuckerrübenlieferrechte oder Brennrechte) wurden nach § 13a aF nur im Zusammenhang mit dem eher seltenen Fall einer Betriebsumstellung erfasst (Anm. 65). Das hatte der BRH beanstandet (s. Bericht des BRH v. 17.1.2012, BTDrucks. 17/8428, 8). Mit der umfassenden Hinzurechnung dieser Gewinne zur DurchschnittssatzGE reagierte der Gesetzgeber auf diese Kritik. Gesamtaufpreise für Grund und Boden mit immateriellen WG sind aufzuteilen, wenn § 55 zur Anwendung kommt (§ 55 Anm. 110 ff.) oder eine Gewinnübertragung beabsichtigt ist; § 6c findet keine Anwendung auf immaterielle WG.

Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Beteiligungen: Diese ebenfalls zu erfassenden Sondergewinne betreffen Beteiligungen im land- und forstwirtschaftlichen BV und unterliegen daher dem Teileinkünfteverfahren. Es handelt sich dabei etwa um Beteiligungen an einer Winzer- oder Weidegenossenschaft (BFH v. 1.10.1981 – IV R 147/79, BStBl. II 1982, 250), einer Landhandels-GmbH (BFH v. 17.1.1985 – IV R 106/81, BStBl. II 85, 291) oder einer Zucker-AG (BFH v. 26.5.1993 – IV B 184/92, BFH/NV 1994, 614; BFH v. 26.5.1994 – IV R 134/92, BFH/NV 1995, 114; BFH v. 11.12.2003 – IV R 19/02, BStBl. II 2004, 280). Ist der Land- und Forstwirt an einer Bruchteilsgemein-

schaft (zB Maschinengemeinschaft) beteiligt, die keine eigene Gewinnerzielungsabsicht verfolgt, ist der Eigentumsanteil des Stpfl. an WG des Gemeinschaftsvermögens ertragstrechl. wie ein eigenes WG des Stpfl. zu behandeln. In diesen Fällen bezieht sich die Regelung des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b bei Veräußerung oder Entnahme des WG einschließlich der Grenze von 15000 € auf den Eigentumsanteil des Stpfl. (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 46).

62 **bb) Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme der übrigen Anlagegüter und der Tiere des Umlaufvermögens (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b)**

Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme des übrigen AV gehören nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b ebenso wie die die Tiere des UV betreffenden Veräußerungs- und Entnahmegewinne ohne Einschränkung zu den Sondergewinnen. Nach § 13a aF waren diese Gewinne nur im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung zu erfassen oder (bei Tieren) mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten.

Die übrigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind alle nicht unter den Buchst. a fallende Anlagegüter. Dazu gehören auch die Tiere des AV wie Milchkühe, Pferde oder Zuchttiere. Bei Ermittlung der Gewinne sind die AK oder HK um die lineare AfA zu mindern, die für die Dauer der DurchschnittssatzGE nicht anzusetzen war (s. Anm. 40 und 74). Dabei sind die Vorgaben der amtlichen AfA-Tabellen zu berücksichtigen. Wird ein WG in mehreren AfA-Tabellen angeführt, ist vorrangig die amtliche AfA-Tabelle für die LuF anzuwenden (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 49 f.). Im Zweifelsfall ist eine Schätzung vorzunehmen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 49 f.).

Tiere des Umlaufvermögens: Die Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme der gesondert benannten Tiere bezieht sich auf Tiere des UV, weil Tiere des AV bereits bei den übrigen Anlagegütern erfasst werden. Zur Ermittlung der AK oder HK der Tiere und eines etwa anzusetzenden Schlachtwerts sind die Grundsätze des BMF v. 14.11.2001 (IV A 6 - S 2170 - 36/01, BStBl. I 2001, 864) heranzuziehen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 51).

Bagatellgrenze von 15000 €: Nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b ist der Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme der übrigen Anlagegüter und Tiere des UV nur als Sondergewinn der DurchschnittssatzGE hinzuzurechnen, wenn der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert für das jeweilige WG 15000 € übersteigt. Nach der Entwurfsbegründung handelt es sich bei diesem Mindestbetrag um eine Bagatellgrenze, die zur Vereinfachung der Erfassungs- und Aufzeichnungspflicht eingeführt wurde (BTDrucks. 18/3017, 47). Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme der WG, die von der Bagatellgrenze erfasst werden, sind durch Ansatz des Grundbetrags abgegolten.

Veräußerungspreis ist der tatsächlich erzielte Erlös aus der Veräußerung des entsprechenden WG (s. nur BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897, zum gleichlautenden Begriff in § 16 Abs. 2). Es handelt sich dabei um den Gesamtendpreis, dh. einschließlich der USt. Bei einem Tausch oder einem Tausch mit Baraufgabe ist die Angemessenheit des Werts für das hingeebene WG auf Verlangen des FA glaubhaft zu machen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 48).

Der an die Stelle des Veräußerungspreises tretende Wert ist ein fiktiver Wertansatz, der im Einzelfall konkret für den veräußerungsgleichen Ersatztatbestand zu ermitteln ist. Da es sich um einen Entnahmegewinn handelt, ist der Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4, einschließlich USt anzusetzen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 48).

cc) Gewinne aus Entschädigungen im Zusammenhang mit den in Buchst. a und b genannten Wirtschaftsgütern (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c) 63

Als Sondergewinn sind der DurchschnittssatzGE auch Entschädigungen für den Verlust, den Untergang oder die Wertminderung der in Buchst. a und b genannten WG hinzuzurechnen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c). Die in der Praxis tatsächliche Nichterfassung von Entschädigungen gehörte zu den vom BRH festgestellten Besteuerungslücken des § 13a aF (s. Bericht des BRH v. 17.1.2012, BTDrucks. 17/8428, 11). Erst 2014 entschied der BFH, dass Gewinne aus Entschädigungen, die für die Zerstörung eines WG des AV durch höhere Gewalt geleistet werden, als Sondergewinne gem. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 aF in den Durchschnittssatzgewinn gem. § 13a Abs. 3 aF einzubeziehen sind (BFH v. 25.9.2014 – IV R 44/11, BFHE 246, 470).

Als Sondergewinn ist der Entschädigungsbetrag zu erfassen, der nach Abzug aller Kosten den fiktiv ermittelten Restbuchwert des jeweiligen WG übersteigt (glA WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 333i [9/2015]). Der Gewinn kann jedoch unter den Voraussetzungen der R 6.6 EStR übertragen oder in eine Rücklage eingestellt werden.

Entschädigungen für den Verlust, den Untergang oder die Wertminderung der in Buchst. a und b genannten Wirtschaftsgüter sind Ersatzleistungen für das zwangsweise Ausscheiden dieser WG des AV und UV (s. Anm. 61 f.) infolge höherer Gewalt oder infolge bzw. zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs. Gewinn aus diesen Betriebsvorgängen ist der Betrag, um den die Entschädigung nach Abzug etwaiger Kosten den Restbuchwert der jeweiligen WG übersteigt. Der Gewinn kann allerdings durch Übertragung oder einen Gewinnabzug (Rücklagesurrogat) nach Maßgabe des R 6.6 Abs. 1 und 5 f. EStR neutralisiert werden (BTDrucks. 18/3017, 47). Kommt es nicht zu einer Gewinnübertragung, so ist die „Rücklage“ gewinnerhöhend nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d aufzulösen (s. Anm. 64).

Entschädigungen für das Ausscheiden anderer Wirtschaftsgüter als den in Buchst. a und b genannten WG sind wie nach § 13a aF durch Ansatz des Grundbetrags für die landwirtschaftliche Nutzung oder der pauschalen BA abgegolten (BTDrucks. 18/3017, 47). Diese Abgeltungswirkung des Grundbetrags und der BA-Pauschalen bzw. die Nichterfassung von Einnahmen betrifft eine Vielzahl von Entschädigungen in der LuF (s. dazu die ausführliche Übersicht bei KRECKL in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 49 Rn. 59 [5/2014]).

Entschädigungen für entgangene Einnahmen oder erhöhte Betriebsausgaben sind bei entsprechendem Veranlassungszusammenhang mit dem Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung nach Abs. 4 und dem Gewinn aus Sondernutzungen nach Abs. 6 Satz 2 abgegolten. Bei der forstwirtschaftlichen Nutzung sind diese Entschädigungen nach den Regelungen des § 51 EStDV zu erfassen (Anm. 47). Pauschale BA sind nur zu berücksichtigen, soweit die Zahlungen auf

entgangene Einnahmen aus Holznutzungen entfallen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 53).

Bagatellgrenze auf Entschädigungen: Soweit die Entschädigungen für WG iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b geleistet werden, unterliegen sie auch der Bagatellgrenze von 15 000 € (glA WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rn. C 333 f. [9/2015]). Das folgt aus der Verweisung auf diese Regelung in Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c. Bei Prüfung dieser Grenze ist die für das jeweilige WG gezahlte Entschädigung einschließlich USt maßgebend (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 52).

Aufteilung von Gesamtentschädigungen: Einheitlich gewährte Entschädigungen sind für die Anwendung der Bagatellgrenze und der vom Grundbetrag und dem Gewinn aus Sondernutzungen abgeholten Ersatzleistungen nach Veranlassungsgrundsätzen aufzuteilen (wohl aA BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 54: Aufteilung „nach deren wirtschaftlichen Gehalt“).

64 dd) Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d)

Zu den Sondergewinnen gehören nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d auch Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen. Die Erfassung solcher Beträge war bis zum Wj. 2014/15 auf Rücklagen nach § 6c und Rücklagen für Ersatzbeschaffung beschränkt (§ 13a Abs. 6 Nr. 4 aF). Eine Einbeziehung weiterer Rücklagen war nicht geboten, weil nur diese beiden „Rücklagen“ auch bei der DurchschnittssatzGE zulässig sind (s. dazu die Übersicht zu den landwirtschaftsbezogenen stfreien Rücklagen bei KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rn. 229 [11/2014]).

Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen nach § 6c (richtig: Gewinnzuschläge) werden zu Recht nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b erfasst, weil sie aus Gewinnen herrühren, die ohne Inanspruchnahme des Gewinnabzugs nach § 6c Abs. 1 Satz 2 zu einer Erfassung nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a führen würden. Diese Gewinne sind einschließlich eines Gewinnzuschlags nach § 6c Abs. 1 iVm. § 6b Abs. 7 als Sondergewinn zu erfassen.

Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung werden folgerichtig als Sondergewinne erfasst, weil auch der Zufluss der zugrunde liegenden Entschädigung nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c als Sondergewinn hinzugerechnet wird. Dies war nach § 13a aF streitig und musste erst vom BFH bejaht werden (BFH v. 25.9.2014 – IV R 44/11, BFHE 246, 470). Da die Entschädigung für zerstörte WG des UV mit Ausnahme der besonders wertvollen Tiere (s. Anm. 62) durch Ansatz des Grundbetrags abgeholten ist, entfällt insoweit auch die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung, bei deren Auflösung ein Gewinnzuschlag zu erfassen wäre (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a nF Rn. 145 [8/2016]). Die Gewinne aus der Auflösung von Ersatzbeschaffungsrücklagen sind (ohne Gewinnzuschlag) als Sondergewinn zu erfassen. Würden diese Rücklagen zur Neutralisierung von Entschädigungen für WG iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b gebildet, so ist der Gewinn aus der Auflösung dieser Rücklagen nur zu erfassen, soweit der Entschädigungsbetrag hierfür (brutto) für jedes einzelne zerstörte WG mehr als 15 000 € beträgt (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a nF Rn. 146 [8/2016]).

Gewinne aus der Auflösung anderer Rücklagen sind ebenfalls als Sondergewinne zu erfassen. Solche Gewinne können zB anfallen, wenn bei einem Übergang vom Bestandsvergleich oder der Einnahmenüberschussrechnung Altrücklagen in Wj. mit DurchschnittssatzGE aufgelöst werden (BTDrucks. 18/3017, 47). Bei diesen GEArten sind eine Vielzahl landwirtschaftsbezogener steuerfreier Rücklagen zulässig (KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rn. 229 [11/2014]), die beim Wechsel der GEArt, zB nach Ablauf der vierjährigen Bindungsfrist nach Abs. 2, im Rahmen der DurchschnittssatzGE fortgeführt werden und uU aufzulösen sind (glA MITTERPLEININGER in LBP, § 13a nF Rn. 148 [8/2016]).

b) Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben nach § 9b Abs. 2 (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2) 65

Zu den Sondergewinnen im Rahmen der DurchschnittssatzGE gehören auch die BE oder BA nach § 9b Abs. 2.

Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Änderung der Verhältnisse: Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a UStG berichtigt, so sind die Mehrbeträge nach § 9b Abs. 2 als BE oder Einnahmen zu behandeln, wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 bezogen werden; die Minderbeträge sind als BA oder WK zu behandeln, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind oder der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienen. Die AK oder HK bleiben in diesen Fällen unberührt. § 9b Abs. 2 wurde durch das AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2) geändert. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 ist dieser Rechtslage angepasst (BTDrucks. 18/3017, 47).

Beispiel (nach ZAISCH, Steuergesetzgebung 2014/2015, 2015, 64):

Im Januar 2014 hat der Pauschallandwirt mit DurchschnittssatzGE eine Maschine mit Vorsteuern von 5700 € angeschafft, diese gehören nicht zu den AK (BFH v. 9.9.2010 – IV R 47/08, BFH/NV 2012, 300) und bleiben bei der DurchschnittssatzGE unberücksichtigt. Am 1.1.2016 wechselt der Landwirt zur Regelbesteuerung (§ 24 Abs. 4 UStG) und kann deshalb drei Jahre lang jährlich 20 % von 5700 € = 1140 € Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG geltend machen. Diese Berichtigungsbeträge sind gem. § 9b Abs. 2 iVm. § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 als Sondergewinn anzusetzen.

Die Erfassung von Einnahmen und Ausgaben als Sondergewinn kann auch zu einem Verlust führen, der mit anderen Sondergewinnen zu saldieren oder vom Durchschnittssatzgewinn nach Abs. 4 bis 6 abzuziehen ist.

c) Einnahmen aus gewerblicher Nebentätigkeit abzüglich pauschaler Betriebsausgaben (Abs. 7 Satz 1 Nr. 3) 66

Bedeutung der Neuregelung: Zu den Sondergewinnen iSd. Abs. 7 gehören auch die Gewinne aus gewerblicher Nebentätigkeit, die nach § 4 Abs. 3 durch Erfassung der Einnahmen bei Zufluss unter Abzug pauschaler BA zu ermitteln sind (Abs. 7 Satz 1 Nr. 3). Die Regelung ersetzt § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 aF, wonach Gewinne aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten in der LuF als Sondergewinne erfasst wurden. Mit der Einbeziehung vergleichbarer Tätigkeiten wurden zwar alle ihrer Art nach gewerblichen Nebentätigkeiten erfasst; wurden diese Leistungen jedoch für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe erbracht, so zählten sie nicht zu den Sondergewinnen (Anm. 66). Diese Einschränkung ist nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 entfallen. Die entsprechenden Gewinne werden als Sondergewinne erfasst, weil sie nicht im Grundbetrag nach Abs. 4 berücksichtigt werden (BTDrucks. 18/3017, 47). Die BA-Pauschale nach Abs. 7

Satz 1 Nr. 3 iVm. Anlage 1a Nr. 3 ist mit 60 % der Einnahmen gegenüber der Regelung in § 13a Abs. 6 Satz 3 aF (65 %) herabgesetzt.

Einordnung der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe (R 15.5 Abs. 3 EStR): Die Be- und Verarbeitung überwiegend eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse in einer ersten Bearbeitungsstufe ist als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit mit dem jeweiligen Gewinn nach Abs. 4 bis 6 abgegolten. Das gilt auch für Substanzbetriebe, soweit das gewonnene Material im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird. Der Verkauf oder die Entnahme der gewonnenen Substanz innerhalb der Grenzen der R 15.5 Abs. 3 EStR ist dagegen als Sondergewinn zu erfassen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 iVm. Nr. 3 der Anlage 1a zu § 13a). Die Be- und Verarbeitung überwiegend fremder Erzeugnisse oder die Bearbeitung überwiegend eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse in einer zweiten und weiteren Bearbeitungsstufe kann unter den Voraussetzungen der R 15.5 Abs. 11 EStR der LuF zuzurechnen sein, ist aber dem Grunde nach eine gewerbliche Tätigkeit. In diesem Fall sind die hieraus erzielten Einnahmen unter Abzug pauschaler BA von 60 % als Sondergewinn zu erfassen (s. BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 59 ff.).

Einnahmen aus gewerblicher Nebentätigkeit, die der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden: Zur Bestimmung dieser Einnahmen verweist der Regierungsentwurf auf R 15.5 EStR (BTDrucks. 18/3017, 47). Danach gehören bestimmte grds. gewerbliche Tätigkeiten innerhalb der dort genannten Grenzen noch zu den Einkünften aus LuF. Zu den der LuF zuzurechnenden gewerblichen Nebentätigkeiten gehören etwa

► *Abfallverwertung außerhalb eines Nebenbetriebs (R 15.5 Abs. 4 EStR):* Ist die Verwertung organischer Abfälle nach R 15.5 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStR eine dem Grunde nach land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, so ist sie mit dem Ansatz des jeweiligen Gewinns nach Abs. 4 bis 6 abgegolten (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 62);

► *Absatz eigener und fremder Erzeugnisse (R 15.5 Abs. 5 und 6 EStR):* Der Absatz eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse ist als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit mit dem jeweiligen Gewinn nach Abs. 4 bis 6 abgegolten. Der Absatz fremder Erzeugnisse ist unter den Voraussetzungen der R 15.5 Abs. 11 EStR der LuF zuzurechnen. Die hieraus erzielten Einnahmen sind unter Abzug pauschaler BA von 60 % als Sondergewinn zu erfassen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 63 f.).

► *Absatz eigener Erzeugnisse in Verbindung mit Dienstleistungen (R 15.5 Abs. 7 EStR):* Der Absatz eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse ist bezogen auf die jeweilige Tätigkeit in folgenden Fällen als land- und forstwirtschaftlich anzusehen und mit dem Ansatz des jeweiligen Gewinns nach Abs. 4 bis 6 abgegolten (s. BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 65):

- Lieferung ausschließlich eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse ohne Dienstleistung;
- Lieferung ausschließlich eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse in Verbindung mit grds. gewerblichen Dienstleistungen bis zu 50 % der Erlöse; Lieferung eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse von mindestens 50 % in Verbindung mit der Lieferung fremder Erzeugnisse und grds. gewerblichen Dienstleistungen bis zu insgesamt 50 % der Erlöse.

- ▶ *Der Absatz eigener Erzeugnisse in Verbindung mit darüber hinausgehenden gewerblichen Dienstleistungen oder einem darüber hinausgehenden Absatz fremder Erzeugnisse in Verbindung mit gewerblichen Dienstleistungen* führt zu einer insgesamt grds. gewerblichen Tätigkeit und kann nur unter den Voraussetzungen der R 15.5 Abs. 11 EStR der LuF zuzurechnen sein. Die hieraus erzielten Einnahmen sind unter Abzug der pauschalen BA von 60 % als Sondergewinn zu erfassen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 66).
- ▶ *Betrieb von Strauß- und Besenwirtschaften (R 15.5 Abs. 8 EStR)*: Der Ausschank eigenerzeugter, der LuF zuzurechnender Getränke ist eine Form der Vermarktung und als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit mit dem Ansatz des jeweiligen Gewinns nach Abs. 4 bis 6 abgegolten. Der der Absatz von Speisen und anderen Getränken (zB fremde Getränke und solche der 2. Bearbeitungsstufe), die im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit abgegeben werden, sind nur unter den Voraussetzungen der R 15.5 Abs. 11 EStR der LuF zuzurechnen. Die hieraus erzielten Einnahmen sind unter Abzug der pauschalen BA von 60 % als Sondergewinn zu erfassen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 67 f.);
- ▶ *Deckgelder* bei Vattertierhaltung, gezahlt aufgrund werkvertragsähnlicher Gestaltung und daher nicht im Grundbetrag enthalten;
- ▶ *Energieerzeugung* durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, nicht jedoch Biogas (R 15.5 Abs. 12 EStR);
- ▶ *Ferienangebote* auf dem Bauernhof (R 15.5 Abs. 13 EStR);
- ▶ *Pensionstierhaltung* einschließlich der Aufstallung von fremden Reitpferden, Pferdevermietung, Reithallenvermietung, Reitunterricht (H 15.5 „Reitpferde“ EStH). Zieht der Stpfl. innerhalb der Grenzen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 auf eigenes wirtschaftliches Risiko im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit fremde Tiere auf, so ist dies mit dem Ansatz des Gewinns nach Abs. 4 abgegolten. Zur Abgrenzung der dem Grunde nach land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit und der dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeit bei Pensionspferdehaltung s. BFH v. 29.11.2007 (IV R 49/05, BStBl. II 2008, 425). Beschränkt sich die Leistung des Stpfl. im Wesentlichen auf die Vermietung des Stallplatzes, so liegen Mieteinnahmen nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 vor (s. Anm. 39). Bei einer Pensionstierhaltung im Rahmen der DurchschnittssatzGE können die hieraus erzielten gesamten Einnahmen aus Vereinfachungsgründen ohne Aufteilung in einzelne Leistungsbereiche unter Abzug der pauschalen BA von 60 % als Sondergewinn erfasst werden (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 70 ff.).
- ▶ *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
- ▶ *Verpachtung* von Rechten, zB der Milchreferenzmenge, die Gestattung der Ausbeute von Bodenschätzen;
- ▶ *Verwendung von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen (R 15.5 Abs. 9 und 10 EStR)*: Diese Vorgänge sind unabhängig vom Empfänger der Leistung (Landwirt oder Nichtlandwirt) dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeiten, die unter den Voraussetzungen der R 15.5 Abs. 11 EStR der LuF zugerechnet werden können. Die hieraus erzielten Einnahmen sind unter Abzug der pauschalen BA von 60 % als Sondergewinn zu erfassen.

Abzug pauschaler Betriebsausgaben: Wegen der pauschalen BA verweist das Gesetz auf die Nr. 3 der Anlage 1a. Danach betragen die pauschalen BA für ein

Wj. 60 % der BE. Mit dieser Zwangspauschalierung ist es dem Stpfl. verwehrt, den entsprechenden Sondergewinn durch eine echte Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, die auch zu einem Verlust führen könnte.

Betriebsausgabepauschalierung verfassungsgemäß: Ein etwaiger Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip ist uE durch den Vereinfachungszweck der DurchschnittssatzGE sachlich hinreichend gerechtfertigt, denn die Aufteilung und Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zwischen den den Grundbetragsbereich und den Sondergewinnbereich berührenden Tätigkeiten ist bei den gewerblichen Nebentätigkeiten streitanfällig. Im Übrigen steht dem Stpfl. das Wahlrecht offen, eine andere GEArt zu bestimmen (s. Anm. 34). 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 im Übrigen s. Anm. 5.

67 d) Rückvergütungen nach § 22 KStG aus Hilfs- und Nebengeschäften (Abs. 7 Satz 1 Nr. 4)

Bei den zu den Sondergewinnen des Abs. 7 zählenden Rückvergütungen nach § 22 KStG handelt es sich um genossenschaftliche Leistungen, die keine Gewinnausschüttungen sind. Sie beruhen vielmehr auf einer Verteilung von Überschüssen, die nach Ablauf des Wj. zu einer Reduzierung der im Zweckgeschäft von den Mitgliedern berechneten Preise führt. Der BRH hatte die Nichterfassung dieser Erträge nach § 13a aF gerügt (Bericht des BRH v. 17.1.2012, BTDrucks. 17/8428, 11). Diese Besteuerungslücke sollte daher durch Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 geschlossen werden (BTDrucks. 18/3017, 47). Zur Abgrenzung von Hilfs- und Nebengeschäften im Rahmen genossenschaftlicher Rückvergütungen verweist das BMF auf R 20 Abs. 6 Nr. 3 und 4 KStR 2004 (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 73).

68–73 Einstweilen frei.

74 II. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Anlagegüter für die Dauer der Durchschnittssatzgewinnermittlung (Abs. 7 Satz 2)

Da die linearen AfA nach Abs. 3 Satz 3 mit dem Grundbetrag bzw. den pauschalen BA abgegolten sind und daher nicht erfasst werden, sind im Falle der Veräußerung oder Entnahme der abnutzbaren Anlagegüter deren AHK zur Ermittlung des Buchwerts um die linearen AfA zu vermindern. Von dieser Nachholung der AfA sind die in Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b aufgeführten abnutzbaren WG betroffen. Ein Verzeichnis für die Daten der Anschaffung oder Herstellung und die AHK ist aber nur für die in Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a genannten WG zu führen (aA wohl WIEGAND, NWB 2015, 250 [257]; s. auch Anm. 60 aE).

III. Verzeichnisse für Wirtschaftsgüter iSd. Satzes 1 Nr. 1 Buchst. a (Abs. 7 Satz 3)

75

Nach Abs. 7 Satz 3 sind die WG iSd. Satzes 1 Nr. 1 Buchst. a unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der AHK oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

Einordnung der Regelung zur Führung von Verzeichnissen: Die wortgleich der Regelung in § 4 Abs. 3 Satz 5 entsprechende Vorschrift bezieht sich nur auf die in Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bezeichneten WG, also auf Grund und Boden und den dazugehörigen Aufwuchs, die Gebäude, die immateriellen WG und die Beteiligungen. Nicht erfasst werden die in Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b genannten übrigen WG des AV und die Tiere. Bei Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme dieser WG kann ein Restbuchwert nur abgezogen werden, wenn dieser nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 87). Bei Ermittlung des Gewinns aus der forstwirtschaftlichen Nutzung nach Abs. 5 sind die Anweisungen des BMF v. 16.5.2012 (IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595) zu beachten (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 86). Werden dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeiten ausgeführt (Abs. 7 Satz 1 Nr. 3), sind die daraus erzielten Einnahmen aufzuzeichnen; darüber hinaus obliegt es dem Stpfl., die Voraussetzungen der R 15.5 Abs. 11 EStR nachzuweisen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 88). Ungeachtet der Regelung in Abs. 7 Satz 3 sind die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nach anderen strechtl. oder außersteuerlichen Vorschriften zu beachten (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 89 unter Hinweis auf § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO).

Die besonderen, laufend zu führenden Verzeichnisse müssen den Tag der Anschaffung oder Herstellung sowie die AHK oder den an ihre Stelle getretenen Wert der einzelnen nicht abnutzbaren WG des AV und der in Satz 4 bezeichneten WG des UV ausweisen.

▶ *Tag der Anschaffung* ist der der Lieferung (s. § 9a EStDV zum Jahr der Anschaffung). Lieferung ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. etwa BFH v. 4.6.2003 – X R 49/01, BStBl. II 2003, 751, mwN).

Bei Grundstücksflächen, die mit Ablauf des 30.6.1970 zum AV eines nicht buchführenden Stpfl. gehörten, reicht es aus, wenn in dem Verzeichnis statt des Tags der Anschaffung vermerkt ist, dass die Grundstücksflächen bereits mit Ablauf des 30.6.1970 zum AV des Stpfl. gehörten (BMF v. 29.2.1972 – F/IV B 2 - S 2000-5/72, BStBl. I 1972, 102, zur Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung). Entsprechendes gilt uE auch für andere vor dem 1.1.1971 angeschaffte nicht abnutzbare WG des AV.

▶ *Tag der Herstellung* ist der der Fertigstellung (§ 9a EStDV zum Jahr der Herstellung). Fertigstellung ist erfolgt, wenn das WG bestimmungsgemäß genutzt werden kann.

▶ *Zu Anschaffungskosten und Herstellungskosten* s. § 4 Anm. 629.

▶ Ein „an deren Stelle getretener Wert“ ist ein fiktiver Wertansatz, der insbes. bei der Einlage (s. § 6 Abs. 1 Nr. 5) und beim unentgeltlichen Erwerb aus betrieblichem Anlass in Betracht kommt. Fiktiver Wertansatz ist auch der nach § 55 maßgebende Wert bei vor dem 1.7.1970 angeschafftem Grund und Boden (s. BMF v. 29.2.1972 – F/IV B 2 - S 2000 - 5/72, BStBl. I 1972, 102; § 55 Anm. 1 ff.).

Die Aufzählung der aufzuzeichnenden Daten ist abschließend. Dennoch ist es zweckmäßig, insbes. auch den Abgang der WG durch Veräußerung, Entnahme oder Untergang zu vermerken.

Aufnahme in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse: Für die Führung des Verzeichnisses ist keine besondere Form vorgeschrieben. Die Speicherung auf Datenträgern oder Mikrofilmen ist daher zulässig (s. § 7a Anm. 138 zu § 7a Abs. 8 Satz 1). Entgegen dem Wortlaut braucht der einzelne Stpfl. für die in Betracht kommenden WG (in der Hauptsache Grund und Boden) uE nur ein einziges Verzeichnis zu führen. Ein Verzeichnis dient der zutreffenden Ermittlung der AHK aller WG für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme.

Ein „besonderes“ Verzeichnis ist uE ein Verzeichnis, das speziell und gesondert für nicht abnutzbare WG des AV geführt wird (s. § 7a Anm. 139 zu § 7a Abs. 8).

Laufende Führung erfordert nur eine Aufzeichnung der in Frage kommenden Vorgänge in ihrer zeitlichen Reihenfolge. Eine zeitnahe Aufzeichnung ist nicht erforderlich (BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47, zu § 7a Abs. 9 aF, jetzt Abs. 8). Allerdings dient eine zeitnahe Erfassung der Beweiserleichterung.

Rechtsfolgen unterlassener Aufzeichnung: Dem Abzug der AHK im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme steht es nicht entgegen, wenn die Aufzeichnungen nach Abs. 7 Satz 3 unterblieben oder verloren gegangen sind. Die Führung des Verzeichnisses nach dieser Vorschrift ist keine Voraussetzung für die Absetzung der AHK, sondern dient lediglich der Beweiserleichterung. Die Berücksichtigung der AHK ist keine StVergünstigung, die von besonderen Buchführungsvoraussetzungen abhängt. Soweit im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme keine Aufzeichnungen vorhanden sind, kommt eine Schätzung der AHK in Betracht.

76 IV. Datenfernübertragung für Sondergewinne und Härtefallregelung (Abs. 7 Satz 4)

Nach Abs. 7 Satz 4 gelten Abs. 3 Sätze 4 bis 6 entsprechend. Danach sind also auch die Sondergewinne durch Datenfernübertragung dem FA zu übermitteln und danach kann das FA in Härtefällen von der Verpflichtung zur elektronischen Übertragung der Sondergewinne entbinden, wenn dieser die Einnahmenüberschussrechnung dem FA nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck, der Anlage Einnahmenüberschussrechnung, einreicht (s. § 4 Anm. 523). Die Verweisung ist uE überflüssig, weil sich die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der DurchschnittsatzGE als Ganzes bereits aus Abs. 3 Sätze 4 bis 6 ergibt.

77–79 Einstweilen frei.

**I. Erläuterungen zu Abs. 8:
Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung
zur Anpassung der Anlage 1a zu § 13a**

Nach Abs. 8 wird das BMF ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des BRat die Anlage 1a dadurch zu ändern, dass es die darin aufgeführten Werte turnusmäßig an die Erg. der Erhebungen nach § 2 des Landwirtschaftsgesetzes (LwG) und im Übrigen an Erhebungen der FinVerw. anpassen kann.

Bedeutung der Ermächtigungsnorm: Nach der Vorstellung des Gesetzgebers gewährleistet die Vorschrift „eine auch verfassungsrechtlich gebotene Anpassung an sich gegebenenfalls ändernde Rahmenbedingungen und wirtschaftliche Entwicklungen in der Land- und Forstwirtschaft“ (BTDrucks. 18/3017, 47) und ermöglicht damit eine „zukunfts feste“ Ausgestaltung der DurchschnittssatzGE (so WIEGAND, NWB 2015, 250 [258]; nach aA eröffnet die Norm eine Hintertür für den künftigen Einfluss der Interessenvertretungen, MÄRKLE/HILLER, StWa. 2015, 23).

Verfassungsmäßigkeit der Ermächtigung: Die Ermächtigung verstößt uE insoweit gegen das strechtl. Legalitätsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) sowie den Gesetzes- und Parlamentsvorbehalt (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG), als sie die Festlegung von Beträgen bzw. Werten durch die Exekutive gestattet, die unmittelbar Einfluss auf die Höhe der Besteuerung haben. Solche grundlegenden Entscheidungen über die Höhe der Steuer dürfen aber nicht der Legislative entzogen werden (glA NACKE in BLÜMICH, § 13a Rn. 6 [3/2015]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 13a Rn. 27).

Die Anpassung der Werte betrifft den Grundbetrag, die Zuschläge für Tierzucht und Tierhaltung und die dazu bestimmten Grenzen, die Sondernutzungsgrenzen sowie die BA-Pauschalen, nicht jedoch den gesetzlich festgeschriebenen Gewinn von 1000 € je Sondernutzung. In welchen zeitlichen Abständen die „turnusmäßige“ Anpassung erfolgen soll, ist nicht geregelt. In § 2 Abs. 1 LwG ist allerdings vorgesehen, dass das Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (BMELV) jährlich für das abgelaufene landwirtschaftliche Wj. den Ertrag und Aufwand landwirtschaftlicher Betriebe, gliedert nach Betriebsgrößen, -typen, -systemen und Wirtschaftsgebieten, feststellt. Zu diesem Zweck werden die Betriebsergebnisse von 6000 bis 8000 landwirtschaftlichen Betrieben zusammengestellt und ausgewertet.

§ 13a