

Urteil vom 14. April 2011, IV R 1/09

Gewinnermittlung bei Durchschnittssätzen erfordert selbstbewirtschaftete landwirtschaftliche Flächen

BFH IV. Senat

EStG § 13a Abs 1 S 1, EStG § 13a Abs 3, EStG § 13a Abs 4 S 1, EStG § 13a Abs 5 S 3, EStG § 13a Abs 5 S 4, EStG § 13a Abs 6 S 1, EStG § 13a Abs 6 S 2, BewG § 34 Abs 2 Nr 1 Buchst b, GG Art 3 Abs 1, EStG § 34e

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Dezember 2008, Az: 2 K 417/04

Leitsätze

1. NV: Ein Betrieb der Landwirtschaft und Forstwirtschaft darf den Gewinn nur dann nach Durchschnittssätzen ermitteln, wenn er über selbstbewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung verfügt .
2. NV: Die forstwirtschaftliche Nutzung ist in die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nur einzubeziehen, wenn sie zur landwirtschaftlichen Nutzung selbstbewirtschafteter Flächen hinzukommt .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob ein Land- und Forstwirt den Gewinn auch dann gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nach Durchschnittssätzen ermitteln darf, wenn er nicht über selbst bewirtschaftete landwirtschaftliche Flächen verfügt.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und erzielen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die landwirtschaftlichen Nutzflächen --etwas mehr als 7 ha-- haben sie verpachtet und bewirtschaften lediglich die forstwirtschaftlichen Flächen selbst (knapp 1,5 ha).
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid vom 8. April 2004 fest, dass die Voraussetzungen für die Berechtigung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht mehr vorlägen, weil keine selbst bewirtschaftete Fläche vorhanden sei. Die Kläger seien verpflichtet, ab Beginn des nächsten Wirtschaftsjahres den tatsächlichen Gewinn ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu ermitteln.
- 4 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, für die Auffassung, dass § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG lediglich eine Flächenhöchstgrenze festsetze, spreche lediglich, dass der Gesetzgeber die alte Formulierung "mehr als 0 DM" nicht fortgeführt habe und dass der Wortlaut "nicht übersteigt", der auch bei § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 EStG Verwendung finde, für sich genommen eine entsprechende Auslegung nahe lege. Den Gesetzesmaterialien lasse sich jedoch nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber von dem Erfordernis selbst bewirtschafteter Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung habe abrücken wollen. Mit Sinn und Zweck der Regelung sei es unvereinbar, diese im Streitfall anzuwenden. Es lägen ausschließlich Sondernutzungen vor, für die kein Bedürfnis nach einer Vereinfachung der Gewinnermittlungsart bestehe; die Erfassung der Pachtzahlungen nach § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG unter Abzug betrieblicher Schuldzinsen gleiche einer Einnahmen-Überschussrechnung. Dass der Gesetzgeber von einem wirtschaftenden Betrieb ausgegangen sei, ergebe sich schließlich auch daraus, dass er für die Bemessung des Grundbetrags in § 13a Abs. 4 EStG auf den Hektarwert der selbst bewirtschafteten Flächen abstelle. Dagegen fänden weder Tierbestände i.S. von § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG noch Sondernutzungen i.S. von § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG bei der Höhe des Grundbetrags Berücksichtigung. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 661 veröffentlicht.
- 5 Dagegen richtet sich die Revision der Kläger.
- 6 Nach § 13a EStG a.F. habe der Ausgangswert der selbst bewirtschafteten Flächen mehr als 0 DM betragen müssen. Mit der Neufassung ab 1999 sei diese Voraussetzung weggefallen. Dabei handele es sich nicht nur um eine

Klarstellung. § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bestimme nunmehr, dass die selbst bewirtschaftete Fläche nicht mehr als 20 ha betragen dürfe. Nach dem klaren Wortlaut der Vorschrift handele es sich dabei nunmehr um eine von vier Obergrenzen, die gleichberechtigt mit den drei anderen Obergrenzen Gültigkeit habe. Der Gesetzgeber habe dadurch die Grenzen für Kleinbetriebe geregelt.

- 7 Die Gewinnermittlungsarten innerhalb der Vorschrift unterschieden sich, um den tatsächlichen Gewinnen je nach Bewirtschaftungsart näher zu kommen. So sei davon auszugehen, dass bei Acker-/Wiesenbetrieb mit jährlich annähernd gleichen Erträgen gerechnet werden könne und deshalb ein Grundbetrag in Form eines Durchschnittssatzes zu Grunde gelegt werde, während beim Forstbetrieb Erträge nur in unregelmäßigen Abständen erzielt und diese analog § 4 Abs. 3 EStG ermittelt würden. Ein Grund, § 13a EStG für eine dieser Gewinnermittlungsarten nicht anzuwenden, sei nicht erkennbar. Weshalb § 13a EStG auf einen reinen Forstbetrieb keine Anwendung finden solle, sei auch deshalb nicht nachvollziehbar, weil sich die Art der Gewinnermittlung (durch Einnahmen-Überschussrechnung) nicht unterscheide. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. November 1991 IV R 45/90 (BFHE 166, 538, BStBl II 1992, 458, unter 1.b der Gründe) solle gerade die Gewinnermittlung bei forstwirtschaftlicher Bewirtschaftung Bestandteil des § 13a EStG sein, weil der Forstwirt wegen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung benachteiligt sein könne, weshalb der Freibetrag nach § 13a Abs. 8 EStG a.F. (jetzt § 13a Abs. 6 EStG) gewährt werde.
- 8 Wenn § 13a EStG bei einem Landwirt, der nur Acker- und Wiesenflächen bewirtschaftete, anwendbar sei, nicht dagegen bei einem reinen forstwirtschaftlichen Betrieb, so liege eine Ungleichbehandlung vor. Dies zeige sich darin, dass der Landwirt eine Rücklage nach § 6c EStG für die Zeit ihres Bestehens jährlich mit 1.534 € steuerfrei auflösen könne, während dies dem Forstwirt versagt werde.
- 9 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil und die Mitteilung über den Wegfall der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision der Kläger ist nicht begründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) nicht vorlagen, weil die Kläger keine Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung selbst bewirtschafteten.
- 12 1. Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Gewinn für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, "wenn
 1. der Steuerpflichtige nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und
 2. die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung ... ohne Sonderkulturen ... nicht 20 Hektar überschreitet und
 3. die Tierbestände insgesamt 50 Vieheinheiten ... nicht übersteigen und
 4. der Wert der selbst bewirtschafteten Sondernutzungen nach Absatz 5 nicht mehr als 2 000 Deutsche Mark je Sondernutzung beträgt".
- 13 Durchschnittssatzgewinn ist nach Abs. 3 der Vorschrift "die Summe aus
 1. dem Grundbetrag (Absatz 4),
 2. den Zuschlägen für Sondernutzungen (Absatz 5),
 3. den nach Absatz 6 gesondert zu ermittelnden Gewinnen,...".
- 14 Die Höhe des Grundbetrags richtet sich bei der landwirtschaftlichen Nutzung ohne Sonderkulturen nach dem

Hektarwert der selbst bewirtschafteten Fläche (Abs. 4 Satz 1 der Vorschrift). Bei Sondernutzungen, deren Werte jeweils 500 DM übersteigen, ist für jede Sondernutzung ein Zuschlag von 512 € zu machen; diese Regelung ist bei der forstwirtschaftlichen Nutzung nicht anzuwenden (§ 13a Abs. 5 Sätze 3 und 4 EStG). Nach § 13a Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG sind in den Durchschnittssatzgewinn u.a. auch Gewinne aus der forstwirtschaftlichen Nutzung einzubeziehen, soweit sie insgesamt 1.534 € übersteigen; sie sind durch entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln.

- 15** 2. § 13a EStG ist danach so auszulegen, dass ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft den Gewinn nur dann nach Durchschnittssätzen ermitteln darf, wenn er über selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung verfügt (gleicher Ansicht R 13a.1 Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008; Bruckmeier, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13a Rz B 7; Märkle/Hiller, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl., Rz 11f; Mittelpleininger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 13a Rz 26; anderer Ansicht Blümich/Selder, § 13a EStG Rz 7; Schild in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 13a Rz 24; offengelassen Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, C Rz 312). Diese Auslegung ergibt sich aus dem Regelungszusammenhang sowie dem Sinn und Zweck der Vorschrift und entspricht der Absicht des Gesetzgebers. Der Wortlaut steht ihr nicht entgegen.
- 16** a) Aus dem Aufbau der Vorschrift ergibt sich, dass Ausgangspunkt für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen der Ansatz des Grundbetrags für die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung ist (§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 EStG). Für Sondernutzungen mit einem Wert von 500 DM bis 2.000 DM sind Zuschläge zu machen (s. oben unter II.1.). Grundlage der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist danach der Ansatz des Grundbetrags und somit das Vorhandensein einer selbst bewirtschafteten Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung.
- 17** Auch die forstwirtschaftliche Nutzung ist nur dann in die Gewinnermittlung nach § 13a EStG einzubeziehen, wenn sie zur landwirtschaftlichen Nutzung selbst bewirtschafteter Flächen hinzukommt. Denn dabei handelt es sich ebenfalls um eine Sondernutzung (§ 13a Abs. 5 Satz 1 EStG i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b des Bewertungsgesetzes), deren durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermittelnder Gewinn dem Grundbetrag hinzuzurechnen ist, soweit er 1.534 € übersteigt (s. oben unter II.1.).
- 18** b) Sinn und Zweck der Regelung bestätigen diese Auslegung. Sie rechtfertigen es nicht, den Gewinn auch dann nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn nur eine forstwirtschaftliche Nutzung und keine landwirtschaftliche Nutzung auf selbst bewirtschafteter Fläche vorhanden ist. Denn die Durchschnittssatzgewinnermittlung dient --wie sich aus der Gesetzesbegründung ergibt-- im Wesentlichen einer "Vereinfachung der Gewinnermittlung für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe und --daraus resultierend-- einer maßvollen Begünstigung dieser Betriebe" (BTDrucks 14/265, S. 177). Für forstwirtschaftliche Nutzungen vereinfacht § 13a EStG die Gewinnermittlung jedoch nicht. Denn der Gewinn aus einer solchen Nutzung ist auch nach dieser Vorschrift durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln. Die beabsichtigte Begünstigung kleinerer Betriebe war demgegenüber der Gesetzesbegründung zufolge --entgegen der Ansicht der Kläger-- kein eigenständiger Zweck, sondern nur insoweit beabsichtigt, als sie aus der vereinfachten Gewinnermittlung resultiert.
- 19** Das BFH-Urteil in BFHE 166, 538, BStBl II 1992, 458 (unter 1.b der Gründe) führt --anders als die Kläger meinen-- zu keiner anderen Beurteilung. Darin hat der BFH darauf hingewiesen, dass der Freibetrag von damals 3.000 DM (jetzt 1.534 €) als Ersatz dafür eingeführt worden sei, dass Steuerpflichtigen mit Gewinnen aus Sondernutzungen die Steuerermäßigung des damaligen § 34e EStG versagt bleibe, die ein sprunghaftes Ansteigen der Steuerbelastung gegenüber der Gewinnermittlung nach § 13a EStG vermeiden sollte. Der Gewinn war im damaligen Urteilsfall jedoch nur deshalb nach § 13a EStG zu ermitteln, weil die Kläger noch nicht auf den Wegfall der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen hingewiesen worden waren. Vorliegend geht es jedoch gerade um die Rechtmäßigkeit des Hinweises nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG.
- 20** c) Die Beschränkung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen auf solche Fälle, in denen selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung vorhanden sind, entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, wie sich aus der Entwicklung der Vorschrift und der Gesetzesbegründung ergibt. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen setzte nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 EStG a.F. --wie unstreitig ist-- das Vorhandensein selbst bewirtschafteter landwirtschaftlicher Flächen voraus. Durch die Neufassung des § 13a EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) sollte der Geltungsbereich der Durchschnittssatzgewinnermittlung auf Kleinbetriebe beschränkt werden, die im Wesentlichen im Nebenerwerb geführt werden (BTDrucks 14/265, S. 177, Zu Nummer

18). Die Neufassung nimmt "zur Vereinfachung der Ermittlung des Geltungsbereichs der Durchschnittssatzgewinnermittlung ... unmittelbar Bezug ... auf die selbstbewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung", um "der Forderung nach einer zielgenauen Ausrichtung der Durchschnittssatzgewinnermittlung auf Kleinbetriebe" zu entsprechen, die "dadurch gekennzeichnet [sind], dass Sondernutzungen ... nur in geringem Umfang oder gar nicht vorhanden sind" (BTDrucks 14/265, S. 177, Zu § 13a Abs. 1). Eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Vorschrift auf vorher nicht einbezogene Betriebe ohne selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung war demzufolge nicht beabsichtigt. Das wird auch durch die Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 13a Abs. 5 EStG bestätigt. Denn danach "sollen Betriebe, die nach der Größe der landwirtschaftlichen Nutzung noch in den Bereich der Durchschnittssatzgewinnermittlung fallen, nicht aus diesem Bereich ausscheiden, wenn die Sondernutzungen nur von untergeordneter Bedeutung sind" (BTDrucks 14/265, S. 178). So verhält es sich aber nicht, wenn ausschließlich Sondernutzungen vorhanden sind.

- 21** d) Der Wortlaut der Regelung rechtfertigt eine andere Auslegung nicht. Zwar ist der Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn (u.a.) die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung 20 ha nicht überschreitet (s. oben unter II.1.). Das könnte --wie die Kläger geltend machen-- für sich gesehen bzw. in Verbindung mit den Nrn. 3 und 4 in Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift dafür sprechen, von einer reinen Obergrenze auszugehen und die Durchschnittssatzgewinnermittlung auch in solchen Fällen zuzulassen, in denen keine selbst bewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung vorhanden sind. Zwingend ist ein solches Verständnis jedoch nicht. Dagegen spricht bereits der Wortlaut der Absätze 3 und 4 der Vorschrift. Denn darin wird der für die selbst bewirtschaftete landwirtschaftliche Nutzung anzusetzende Betrag als "Grundbetrag" bezeichnet, zu dem ggf. Zuschläge für Sondernutzungen und gesondert zu ermittelnde Gewinne, vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen sowie --in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2001 beginnen-- bestimmte Kapitalerträge hinzu kommen. Diese Formulierung legt es nahe, dass die Durchschnittssatzgewinnermittlung nur für solche Fälle zugelassen werden sollte, in denen ein Grundbetrag für die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung anzusetzen ist.
- 22** e) Die Auslegung des § 13a EStG, nach der die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen auf solche Fälle beschränkt ist, in denen selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung vorhanden sind, führt auch nicht zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung reiner Forstbetriebe. Zwar gebietet es der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz durch den Ausschluss reiner Forstbetriebe von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG scheidet jedoch schon deshalb aus, weil der Gewinn aus forstwirtschaftlicher Nutzung auch im Rahmen des § 13a EStG durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln ist (§ 13a Abs. 6 Satz 2 EStG).
- 23** Dem entsprechend sehen die Kläger eine Ungleichbehandlung auch nicht in Unterschieden der Gewinnermittlung, sondern in der Gewährung des Freibetrags von 1.534 € nach § 13a Abs. 6 Satz 1 EStG. Zwar ist zweifelhaft, ob der Freibetrag weiterhin gerechtfertigt ist, nachdem die für seine Einführung maßgeblichen Gründe mit Auslaufen des § 34e EStG weggefallen sind (s. oben unter II.2.b). Auf der anderen Seite kann die Gewinnermittlung nach § 13a EStG weiterhin mit Nachteilen verbunden sein. So umfasst der Durchschnittssatzgewinn Miet- und Pachtzinsen in voller Höhe, ohne dass damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Betriebsausgaben berücksichtigt werden können (BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002 IV R 28/02, BFHE 201, 175, BStBl II 2003, 345). Über die Gewährung des Freibetrags ist jedoch nicht im vorliegenden Verfahren zu entscheiden, in dem es um die Rechtmäßigkeit des Hinweises auf den Wegfall der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG geht.
- 24** 3. Das angefochtene Urteil entspricht den vorstehend dargelegten Grundsätzen. Die Revision der Kläger hat daher keinen Erfolg.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de