Beschluss vom 14. April 2011, IV B 57/10

Keine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Imkereibetriebe ohne selbstbewirtschaftete landwirtschaftliche Flächen

BFH IV. Senat

BewG § 62 Abs 1 Nr 4, EStG § 13a Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 13a Abs 3, EStG § 13a Abs 4, EStG § 13a Abs 5 S 1, EStG § 13a Abs 5 S 2, EStG § 13a Abs 5 S 3, EStG § 13a Abs 5 S 4, EStG § 13a Abs 6 S 1, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 128 Abs 3, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 20. April 2010, Az: 11 V 574/10

Leitsätze

NV: Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen mit der typisierten, aus dem Einheitswert abgeleiteten Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb einer Imkerei kommt nur für solche Betriebe in Betracht, die landwirtschaftliche Flächen selbst bewirtschaften. Für Imkereibetriebe ohne selbstbewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung ist sie ausgeschlossen .

Tatbestand

1 I. Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) ist als Imker tätig und erzielt daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Über selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung verfügt er nicht. Den Gewinn ermittelte er nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG).

2 Mit Bescheid vom 12. Februar 2009 forderte der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) den Antragsteller auf, ab 1. Juli 2009 entweder Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen oder als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen, wobei entsprechende Aufzeichnungen zu führen seien. Der Betrieb verfüge über keine selbst bewirtschafteten Flächen, was aber Voraussetzung für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen sei.

3 Dagegen legte der Antragsteller Einspruch ein. Der Zweck der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bestehe darin, die Gewinnermittlung für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu vereinfachen. Weder dem Gesetzeswortlaut des EStG noch dem des Bewertungsgesetzes sei zu entnehmen, dass für die Ermittlung des Gewinns einer Imkerei nach § 13a EStG landwirtschaftlich genutzte Flächen erforderlich seien. Das habe bei den bodenertragsunabhängigen Imkereibetrieben auch keinen Sinn. Der aus dem Einheitswert abgeleitete Wert der Sondernutzung übersteige bei derzeit vorhandenen 110 Bienenvölkern 500 DM, so dass ein Zuschlag von 512 € nach § 13a Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG zu machen sei. Andererseits betrage er nicht mehr als 2.000 DM, so dass die nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen maßgebliche Grenze nicht überschritten sei.

4 Die Beteiligten verständigten sich darüber, das Einspruchsverfahren ruhen zu lassen (§ 363 Abs. 2 der Abgabenordnung), bis der Bundesfinanzhof (BFH) im Revisionsverfahren IV R 1/09 entschieden habe.

5 Mit Schreiben vom 16. Oktober 2009 beantragte der Antragsteller, den Bescheid über den Wegfall der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 13a EStG von der Vollziehung auszusetzen. Die Aussetzung der Vollziehung (AdV) sei erforderlich, weil anderenfalls Kosten durch die Erstellung einer Buchhaltung entstünden, die der Gesetzgeber gerade durch die Regelung des § 13a EStG verhindern wolle. Die neue Regelung in R 13a.1 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 (EStR) widerspreche dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers, landwirtschaftliche Sondernutzungen von bürokratischen Kosten zu befreien. Sie widerspreche auch dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 des Grundgesetzes --GG--), weil solche Bürger, die nur landwirtschaftliche Sondernutzungen betrieben, denjenigen Bürgern gegenüber benachteiligt würden, die zusätzlich noch selbst

bewirtschaftete Flächen unterhielten, die mit der Sondernutzung genauso wenig zu tun hätten, wie andere im EStG genannte Einkunftsarten.

6 Der Antrag auf AdV und der Einspruch gegen den Ablehnungsbescheid hatten keinen Erfolg.

7 Das Finanzgericht (FG) lehnte einen daraufhin gestellten Antrag auf AdV nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet ab. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides bestünden nicht. Die Änderung des § 13a EStG durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) habe nicht dazu geführt, dass die Vorschrift das Vorhandensein selbst bewirtschafteter Flächen nicht mehr voraussetze. Zwar sei es nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG früher erforderlich gewesen, dass "der Ausgangswert nach Absatz 4 mehr als 0 Deutsche Mark, jedoch nicht mehr als 32.000 Deutsche Mark beträgt", während nach der neuen Fassung die selbst bewirtschaftete Fläche ohne Sonderkulturen 20 ha nicht überschreiten dürfe. Für die Auffassung, dass damit eine Flächenhöchstgrenze festgesetzt werde, spreche lediglich der Umstand, dass der Gesetzgeber die alte Formulierung nicht fortgeführt habe und dass der Wortlaut "nicht übersteigt", der auch bei § 13a Abs. 1 Satz 1 Nrn. 3 und 4 EStG Verwendung finde, für sich genommen eine entsprechende Auslegung nahe lege. Denn es sei unstreitig, dass eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen auch dann möglich sei, wenn der Betrieb weder über Tierbestände noch über Sondernutzungen verfüge. Dass der Gesetzgeber jedoch die Absicht verfolgt habe, von dem Erfordernis selbst bewirtschafteter Flächen abzurücken, lasse sich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen. Es sei daher mit Sinn und Zweck der Regelung unvereinbar, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in den Fällen anzuwenden, in denen --wie im Streitfall-- ausschließlich Sondernutzungen vorlägen.

8 Mit der vom FG zugelassenen (§ 128 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 115 Abs. 2 FGO) Beschwerde macht der Antragsteller geltend, § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG schließe die Anwendung der Durchschnittssatzgewinnermittlung nur dann aus, wenn die landwirtschaftliche Nutzung 20 ha überschreite. Nirgends sei geregelt, dass eine landwirtschaftlich genutzte Fläche vorhanden sein müsse. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, hätte er die Sondernutzungen insgesamt aus der Regelung herausnehmen müssen.

9 Es komme nicht darauf an, ob den Gesetzesmaterialien zu entnehmen sei, dass der Gesetzgeber vom Vorhandensein selbst bewirtschafteter Flächen habe abrücken wollen. Ziel der Neugestaltung der Durchschnittssatzgewinnermittlung sei die Vereinfachung für kleinere Betriebe und deren maßvolle Besteuerung gewesen. Unstreitig sei die vom Antragsteller betriebene Imkerei der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen.

10 Dass die Anwendung des § 13a EStG das Vorhandensein landwirtschaftlich genutzter Flächen voraussetze, widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG, weil solche Bürger, die einen landwirtschaftlichen Betrieb der Sondernutzung betrieben --gegebenenfalls neben anderen Einkunftsarten-- denjenigen Bürgern gegenüber benachteiligt würden, die zusätzlich zu einem Betrieb der Sondernutzung noch selbst bewirtschaftete Flächen unterhielten, die mit der Sondernutzung genauso wenig zu tun hätten wie andere im EStG genannte Einkunftsarten. Bei der flächenunabhängigen Sondernutzung Imkerei würden darüber hinaus solch große Flächen benötigt, dass die in R 13a.1 Abs. 1 EStR geforderte Selbstbewirtschaftung von vornherein ausscheide.

11 Der Antragsteller beantragt sinngemäß, den Beschluss des FG vom 21. April 2010 aufzuheben und die Vollziehung des Bescheides vom 12. Februar 2009 auszusetzen.

12 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

13 Der Gesetzgeber habe beabsichtigt, der Forderung nach einer zielgenauen Ausrichtung der Durchschnittssatzgewinnermittlung auf Kleinbetriebe, die regelmäßig im Nebenerwerb geführt würden, zu entsprechen. In der Regel seien in Nebenerwerbsbetrieben Sondernutzungen nur in geringem Umfang oder gar nicht vorhanden. Sinn und Zweck wären daher verfehlt, wenn die Durchschnittssatzgewinnermittlung in Fällen angewendet würde, in denen ausschließlich Sondernutzungen vorlägen.

Entscheidungsgründe

14 II. Die Beschwerde ist statthaft, aber nicht begründet. Sie war deshalb zurückzuweisen. Das FG hat die AdV zu Recht abgelehnt.

15 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise aussetzen.

16 a) Die Aussetzung soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Mai 1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174, m.w.N.).

17 b) Die Entscheidung über einen Antrag auf AdV ergeht wegen der Eilbedürftigkeit aufgrund des Prozessstoffs, der sich aus den dem Gericht vorliegenden Unterlagen ergibt (BFH-Beschluss vom 21. Juli 1994 IX B 78/94, BFH/NV 1995, 116). Aus diesen Unterlagen hat das Gericht seine Feststellungen zum Sachverhalt zu treffen. Im Beschwerdeverfahren über die Ablehnung eines AdV-Antrags durch das FG hat der BFH als Tatsachengericht grundsätzlich selbst die Befugnis und Pflicht zur Tatsachenfeststellung (BFH-Beschluss vom 6. November 2008 IV B 126/07, BFHE 223, 294, BStBl II 2009, 156, unter II.1.b der Gründe, m.w.N.).

18 c) Die Beschwerde ist statthaft, weil das FG sie zugelassen hat (§ 128 Abs. 3 FGO). Der BFH ist daran --abgesehen von Fällen greifbarer Gesetzwidrigkeit-- gebunden (BFH-Beschluss vom 6. Februar 2009 IV B 125/08, BFH/NV 2009, 760, m.w.N.).

19 2. Vorliegend bestehen bei summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Mitteilung, mit der das FA den Antragsteller auf den Wegfall der Voraussetzungen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen hingewiesen hat.

20 a) Der BFH hat mit Urteil vom 14. April 2011 IV R 1/09 entschieden, dass ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft den Gewinn nur dann nach § 13a EStG ermitteln darf, wenn er über selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung verfügt. Auf das Urteil wird Bezug genommen.

21 b) Die Unterschiede zwischen Imkerei im vorliegenden Streitfall und forstwirtschaftlicher Nutzung im Urteilsfall IV R 1/09 rechtfertigen keine abweichende Beurteilung.

22 aa) Zwar wird der Gewinn aus dem Betrieb einer Imkerei im Rahmen der Durchschnittssatzgewinnermittlung typisiert aus dem Einheitswert abgeleitet (§ 13a Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG), während der Gewinn aus forstwirtschaftlicher Nutzung durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln ist (§ 13a Abs. 5 Satz 4, Abs. 6 Satz 2 EStG). Die Gewinnermittlung für den Betrieb der Imkerei ist insofern --anders als bei forstwirtschaftlicher Nutzung-- der Ermittlung des Durchschnittssatzgewinns für die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 13a Abs. 4 EStG) vergleichbar.

23 bb) Die vereinfachte Ermittlung des Gewinns aus Imkerei kommt --bei Übertragung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 14. April 2011 IV R 1/09 auf den vorliegenden Streitfall-- nur für solche Betriebe in Betracht, die landwirtschaftliche Flächen selbst bewirtschaften. Für reine Imkereibetriebe ist sie ausgeschlossen. Solche Betriebe werden daher anders behandelt als landwirtschaftliche Betriebe, in denen die Imkerei zur Bewirtschaftung landwirtschaftlicher Flächen hinzukommt, wenn der Wert der selbst bewirtschafteten Sondernutzung (hier: Imkerei) 2.000 DM nicht übersteigt (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG).

24 cc) Mit der Beschränkung der Durchschnittssatzgewinnermittlung auf solche landwirtschaftliche Betriebe, die Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung selbst bewirtschaften, hat der Gesetzgeber den ihm zustehenden Gestaltungsspielraum jedoch nicht überschritten.

25 aaa) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ist der Gesetzgeber zur Vereinfachung und Typisierung befugt. Er ist bei der Ordnung von Massenerscheinungen berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Der Gesetzgeber darf allerdings für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (u.a. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.2.b bb der Gründe, m.w.N.).

26 bbb) Der Gesetzgeber war danach nicht gehalten, die Durchschnittssatzgewinnermittlung auch für solche

landwirtschaftliche Betriebe zu eröffnen, die nicht über selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung verfügen (kritisch gegenüber der Verfassungsmäßigkeit des § 13a EStG: Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13a EStG Rz 6).

27 (1) Die Bodenbewirtschaftung ist typisch für die Landwirtschaft, wie sich bereits aus der Definition ergibt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 16. November 1978 IV R 191/74, BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246, unter 2.a der Gründe). Landwirtschaftliche Betriebe ohne selbst bewirtschaftete Flächen dürften dagegen eine vergleichsweise seltene Ausnahme bilden, wenn man von ruhenden Betrieben absieht, für die jedoch ein Bedarf nach vereinfachter Gewinnermittlung nicht in gleicher Weise besteht.

28 (2) Zum anderen handelt es sich bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung um eine Sonderregelung, die einer besonderen Rechtfertigung bedarf. Das spricht gegen eine erweiternde Auslegung. Nach der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 13a EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 sollte die Vorschrift auf Kleinbetriebe ausgerichtet werden. Der Gesetzgeber ist dabei davon ausgegangen, dass solche Betriebe regelmäßig im Nebenerwerb geführt werden und dadurch gekennzeichnet sind, dass Sondernutzungen nur in geringem Umfang oder gar nicht vorhanden sind (BTDrucks 14/265, S. 177, Zu § 13a Abs. 1). Dem trägt die Beschränkung auf solche Sondernutzungen Rechnung, deren Wert 2.000 DM nicht übersteigt (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG).

29 (3) Darüber hinaus bezweckte die Einbeziehung der (geringfügigen) Sondernutzungen eine Vereinfachung, indem Abgrenzungsprobleme zwischen den auf die Sondernutzungen und auf die landwirtschaftliche Nutzung entfallenden Aufwendungen und Erträgen vermieden werden sollten (BTDrucks 14/265, S. 177, Zu § 13a Abs. 1). Für eine solche Vereinfachung besteht jedoch kein Bedarf, wenn eine reine Sondernutzung betrieben wird.

30 (4) Danach ist es nicht zu beanstanden, dass die Durchschnittssatzgewinnermittlung nicht auf solche (Klein-)Betriebe ausgedehnt wurde, deren Tätigkeit sich auf eine Sondernutzung beschränkt (anderer Ansicht Schild in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 13a Rz 24). Soweit diese gehalten sind, den tatsächlichen Gewinn zu ermitteln, können sie zwar die für landwirtschaftliche Kleinbetriebe mit selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen vorgesehene Sonderregelung (Durchschnittssatzgewinnermittlung) nicht in Anspruch nehmen. Ihre Besteuerung richtet sich jedoch nach der (konkreten) Leistungsfähigkeit. Die Anforderungen gehen nicht über diejenigen hinaus, die im Regelfall --außerhalb des Anwendungsbereichs der Sonderregelung des § 13a EStG-- alle Kleinbetriebe zu erfüllen haben.

31 3. Der angefochtene Beschluss entspricht diesen Grundsätzen und ist daher nicht zu beanstanden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de