Urteil vom 23. August 2017, VI R 70/15

Hinweis des Finanzamts auf den Wegfall der Besteuerung nach Durchschnittssätzen - Voraussetzungen für Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen - Gesetzesauslegung - Grundsatz von Treu und Glauben - Grundsatz der Abschnittsbesteuerung

ECLI:DE:BFH:2017:U.230817.VIR70.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 13a Abs 1 S 1, EStG § 13a Abs 1 S 2, EStG § 13a Abs 5 S 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, BewG § 34 Abs 2 Nr 1 Buchst c, AO § 141 Abs 1, AO § 162, AO § 141 Abs 2, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 15. Dezember 2014, Az: 5 K 2518/13

Leitsätze

1. Einer Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG bedarf es, wenn die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zunächst vorgelegen haben und sodann in einem späteren Wirtschaftsjahr weggefallen sind. Dies gilt auch für den Fall, dass die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen aufgrund einer Gesetzesänderung entfallen sind (Anschluss an BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 14/05, BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816).

2. Haben die Voraussetzungen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen dagegen von Anfang an nicht vorgelegen, bedarf es auch dann keiner Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG, wenn das FA die Gewinnermittlung nach § 13a EStG jahrelang nicht beanstandet hat. Ein schützenswertes Vertrauen des Steuerpflichtigen in den (vorübergehenden) Fortbestand der für ihn günstigen, aber fehlerhaften Verwaltungspraxis besteht nicht.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16. Dezember 2014 5 K 2518/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2011) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Die Klägerin erzielte u.a. aus einem im Nebenerwerb bewirtschafteten Weinbaubetrieb Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die selbst bewirtschaftete, zugepachtete Weinbaufläche betrug 38,42 Ar. Eine landwirtschaftliche Nutzung darüber hinaus lag nicht vor (reiner Weinbaubetrieb). Wirtschaftsjahr für die Ermittlung der Einkünfte aus dem Weinbaubetrieb war der Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni. Bis einschließlich für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 und ebenso noch für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 ermittelte die Klägerin ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG).

2 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragten die Kläger wie in den Vorjahren die Ermittlung des Gewinns der Klägerin nach Durchschnittssätzen und setzten in der Anlage L für die Wirtschaftsjahre 2010/2011 und 2011/2012 nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 5 EStG jeweils einen Gewinn in Höhe von 162 € an.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ermittelte den Gewinn für das Wirtschaftsjahr 2011/2012

demgegenüber im Wege der Schätzung nach § 4 Abs. 3 EStG und setzte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Streitjahr mit 4.247 € an. Der Gewinn für das Wirtschaftsjahr 2011/2012 wurde unter Heranziehung eines Erfahrungswerts an Traubengeldzahlungen von 25.000 € je Hektar --ha-- (anteilig 9.605 €) als Einnahmen sowie der amtlich ermittelten Bebauungskostenpauschale von 2.400 € je ha für 2011/2012 (anteilig 923 €) und der Pachtzahlungen in Höhe von ... € als Betriebsausgaben geschätzt.

4 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) statt. Zwar sei es unstreitig, dass der Gewinn aus dem Weinbaubetrieb der Klägerin für das Wirtschaftsjahr 2011/2012 nach objektiver Rechtslage nicht nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG, sondern nach § 4 Abs. 3 EStG oder durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln sei. Das FA sei jedoch nach den Grundsätzen von Treu und Glauben nicht berechtigt gewesen, rückwirkend für das Wirtschaftsjahr 2011/2012 eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen (§ 4 EStG) zu verlangen.

5 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

6 Es beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Rechtssache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO). Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 22. August 2013 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. November 2013 entschieden. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 15. Dezember 2016 getreten, der nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837). Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich des streitigen Punkts keine Änderungen ergeben und die Kläger auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt haben, bedarf es allein insoweit keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats in der Sache (s. Senatsurteil vom 15. März 2007 VI R 29/05, BFH/NV 2007, 1076). Der Senat kann aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen jedoch nicht abschließend entscheiden, ob die Vorinstanz im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Klägerin die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2011/2012 weiter nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG ermitteln durfte und das FA demnach insoweit nicht zu einer Schätzung des Gewinns nach Richtsätzen berechtigt war (§ 162 der Abgabenordnung --AO--).

10 2. Gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist der Gewinn für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 3 bis Abs. 6 EStG) zu ermitteln, wenn --neben anderen Voraussetzungen-- die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a des Bewertungsgesetzes --BewG--) ohne Sonderkulturen (§ 52 BewG) 20 ha nicht überschreitet.

11 Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht kein Streit, dass die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG im Streitjahr nicht vorlagen, da die Klägerin keine landwirtschaftlichen Flächen selbst bewirtschaftete. Nach der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH, der der erkennende Senat folgt, setzt die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG voraus, dass zu dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft selbst bewirtschaftete landwirtschaftliche Nutzflächen gehören, was nicht der Fall ist, wenn sich die Tätigkeit auf eine

Sondernutzung (wie beispielsweise den Weinbau, vgl. § 13a Abs. 5 Satz 1 EStG i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c BewG) beschränkt (BFH-Urteile vom 14. April 2011 IV R 1/09, BFH/NV 2011, 1336, m.w.N., und vom 13. Dezember 2012 IV R 51/10, BFHE 240, 65, BStBl II 2013, 857; BFH-Beschluss vom 14. April 2011 IV B 57/10, BFH/NV 2011, 1331). Hiervon ist im Übrigen auch das FG ausgegangen.

12 3. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht vor und ist der Steuerpflichtige vom FA darauf hingewiesen worden (§ 13a Abs. 1 Satz 2 EStG) oder ist ein solcher Hinweis nicht erforderlich, hat er seinen Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln (s. BFH-Urteile vom 26. Juni 1986 IV R 151/84, BFHE 147, 152, BStBl II 1986, 741; vom 26. Mai 1994 IV R 34/92, BFHE 175, 105, BStBl II 1994, 891; vom 30. Oktober 2014 IV R 61/11, BFHE 247, 332, BStBl II 2015, 478). Kommt danach eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht oder nicht mehr in Betracht, führt der Steuerpflichtige aber weder die nach § 4 Abs. 3 EStG erforderlichen Aufzeichnungen noch --freiwillig oder dazu verpflichtet-- Bücher (§ 141 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 AO), so ist die Finanzbehörde gemäß § 162 AO zur Schätzung befugt (BFH-Urteile in BFHE 147, 152, BStBl II 1986, 741; vom 29. November 2001 IV R 13/00, BFHE 197, 223, BStBl II 2002, 147; in BFHE 247, 332, BStBl II 2015, 478).

13 4. Einer Mitteilung gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG bedarf es, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG zunächst vorgelegen haben und in einem späteren Wirtschaftsjahr weggefallen sind. In diesem Fall führt der Wegfall der Voraussetzungen allein grundsätzlich noch nicht dazu, dass die Gewinnermittlung nicht mehr nach Durchschnittssätzen vorzunehmen ist (BFH-Urteil in BFHE 247, 332, BStBl II 2015, 478). Erst die Mitteilung gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG, die der Mitteilung gemäß § 141 Abs. 2 AO nachgebildet ist (vgl. BTDrucks 8/3673, S. 16), schließt als rechtsgestaltender Verwaltungsakt konstitutiv die Möglichkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für die der Bekanntgabe der Mitteilung nachfolgenden Wirtschaftsjahre aus (BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 14/05, BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816). Dies gilt auch für den Fall der Änderung der Voraussetzungen für die Anwendung des § 13a EStG, wie anlässlich einer Neufassung (BFH-Urteil in BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816; Bruckmeier, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13a Rz B 28).

14 Ziel der --vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestages (BTDrucks 8/3673, S. 6) vorgeschlagenen-- Aufnahme des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG in das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft vom 25. Juni 1980 --LwBestG-- (BGBl I 1980, 732, BStBl I 1980, 400) war es, den genannten Umstellungszeitpunkt der Gewinnermittlung klarzustellen (BTDrucks 8/3673, S. 15). In der Einzelbegründung heißt es: "Mit der Vorschrift soll sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige --wie in § 141 Abs. 2 AO auf den Beginn der Buchführungspflicht-- auf die letztmalige Anwendung des § 13a EStG durch eine besondere Mitteilung der Finanzbehörde hingewiesen wird. Die Vorschrift dient der Rechtssicherheit" (BTDrucks 8/3673, S. 16). Die Vorschrift entspringt daher dem aus Treu und Glauben folgenden Fürsorgegedanken (BFH-Urteil in BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816).

15 5. Ausgehend von dem der Norm zugrunde liegenden Schutzgedanken und unter Heranziehung des Wortlauts des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG hat der BFH eine Mitteilung in den Fällen nicht für erforderlich erachtet, in denen der Steuerpflichtige einen Betrieb neu eröffnet (BFH-Urteil in BFHE 147, 152, BStBl II 1986, 741; BFH-Beschluss vom 1. Juli 1997 IV B 35/96, BFH/NV 1997, 856) oder --damit vergleichbar-- in denen er einen Betrieb gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in eine Personengesellschaft eingebracht hat (BFH-Urteil in BFHE 175, 105, BStBl II 1994, 891). Daneben hat der BFH das Erfordernis einer Mitteilung auch in den Fällen verneint, in denen das FA die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen aufgrund wissentlich falscher Angaben des Steuerpflichtigen bejaht hat (BFH-Urteil in BFHE 197, 223, BStBl II 2002, 147) oder der Steuerpflichtige für das Jahr, in dem die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen letztmalig vorgelegen haben, keine Steuererklärung eingereicht hat, obwohl er dazu verpflichtet gewesen war (BFH-Urteil in BFHE 247, 332, BStBl II 2015, 478).

16 6. Bei Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, auch im Streitfall habe es allein aufgrund der langjährigen rechtswidrigen Verwaltungspraxis einer Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG bedurft.

17 a) Haben die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG zu keinem Zeitpunkt vorgelegen, können sie auch nicht i.S. von § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG "weggefallen" sein (so schon BFH-Beschluss in BFH/NV 1997, 856). Konstitutiv ist die Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG jedoch schon nach dessen Wortlaut nur für den Wegfall der Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (ebenso Kube in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 13a Rz 5). Einer besonderen Mitteilung des FA nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG bedarf es daher dann nicht, wenn die Voraussetzungen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen wegen der in § 13a Abs. 1 EStG genannten

Ausschließungsgründe von Anfang an nicht vorgelegen haben. In diesem Fall ist die Durchschnittssatzgewinnermittlung von Beginn an nicht zulässig, weil das Fehlen einer Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG hier keine negative Tatbestandsvoraussetzung ist (Gossert in Korn, § 13a EStG Rz 20.1 und 21.2).

18 b) Dem entsprechen auch die Motive, welche den Gesetzgeber zur Mitteilungspflicht des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG veranlasst haben. Hauptziel des LwBestG war es, innerhalb der Landwirtschaft für größere Steuergerechtigkeit zu sorgen, weil bisher die tatsächlichen Gewinne --vor allem durch den früheren § 13a EStG-- nur sehr unzureichend erfasst waren (BTDrucks 8/3673, S. 13; vgl. dazu auch BFH-Urteile in BFHE 197, 223, BStBl II 2002, 147, und in BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816). An diesem Ziel gemessen hatte die Klarstellung des genauen Umstellungszeitpunkts auf eine andere Gewinnermittlungsart nur dienende Bedeutung (BFH-Urteil in BFHE 197, 223, BStBl II 2002, 147).

19 Die am Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) orientierte Zielsetzung des Gesetzgebers gebietet es, die beabsichtigte Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 13a EStG konsequent und frühestmöglich umzusetzen. Mit dem gesetzgeberischen Ziel wäre es deshalb nicht zu vereinbaren, wenn die unter Beachtung des Gleichheitssatzes gebotene Ermittlung des tatsächlichen Gewinns durch eine dem Sinn und Zweck widersprechende Auslegung des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG weiter hinausgezögert würde (BFH-Urteile in BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816, und in BFHE 247, 332, BStBl II 2015, 478).

20 c) Für eine analoge Anwendung des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG ist vor diesem Hintergrund mangels einer Regelungslücke --entgegen der Rechtsansicht des FG-- im Streitfall kein Raum. Die für eine Analogie erforderliche "planwidrige Unvollständigkeit des positiven Rechts" ist (nur) dort gegeben, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht etwa einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (BFH-Urteile vom 22. Dezember 2011 III R 5/07, BFHE 236, 137, BStBl II 2012, 678; vom 14. September 1994 I R 136/93, BFHE 175, 406, BStBl II 1995, 382). Rechtspolitische Unvollständigkeiten, d.h. Lücken, die nicht dem Gesetzesplan widersprechen, sondern lediglich vom Rechtsanwender als rechtspolitisch unerwünscht empfunden werden, können entsprechend dem Prinzip der Gewaltenteilung hingegen nicht von den Gerichten geschlossen werden. Sie zu schließen, bleibt Aufgabe des Gesetzgebers (BFH-Beschluss vom 31. März 2014 III B 147/13, BFH/NV 2014, 1035).

21 d) Aus dem vom FG herangezogenen Grundsatz von Treu und Glauben ergibt sich nichts anderes. Insbesondere kann sich die Klägerin nicht darauf berufen, einer Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG habe es deshalb bedurft, weil das FA die nach Durchschnittssätzen i.S. des § 13a EStG eingereichte Gewinnermittlung in der Vergangenheit nicht beanstandet habe.

22 aa) Die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann nur in besonders gelagerten Fällen in Betracht kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maße schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (z.B. BFH-Urteile vom 5. Februar 1980 VII R 101/77, BFHE 130, 90, 95; vom 31. Oktober 1990 I R 3/86, BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610; vom 23. Oktober 2013 X R 33/10, BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103). In diesem Zusammenhang verlangt der Grundsatz von Treu und Glauben einen Vertrauenstatbestand, aufgrund dessen der Steuerpflichtige disponiert hat (BFH-Urteile in BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610, m.w.N.; vom 10. April 1991 XI R 25/89, BFH/NV 1991, 720, und vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754). Der Vertrauenstatbestand besteht in einer bestimmten Position oder einem bestimmten Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten (z.B. BFH-Urteile in BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610, und in BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754). Ein schützenswertes nachhaltiges Vertrauen in den Fortbestand der früheren Rechtsauffassung ist demzufolge nur dann und solange gegeben, als der Steuerpflichtige nicht mit ihrer Änderung rechnen musste oder ihm zumindest Zweifel hätten kommen müssen; bei einer noch nicht geklärten Rechtslage ist kein Vertrauenstatbestand gegeben (BFH-Urteil in BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103).

23 bb) Danach fehlt es im Streitfall schon an einem Vertrauenstatbestand, auf den sich die Klägerin hätte berufen können. Denn die streitige Besteuerung nach Durchschnittssätzen widersprach der niedergelegten Verwaltungsauffassung. Seit R 13a.1 Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nur anwendbar, wenn selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung vorhanden sind. Auch in der Literatur wurde diese Ansicht bereits bei Einführung des § 13a EStG in dessen im Streitjahr noch geltender Fassung durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999

(BGBl I 1999, 402) vertreten (so Hiller, Die Information --INF-- 1999, 449, Fn. 31; Kanzler, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1999, 683, 685; ebenso auch Bruckmeier, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13a Rz B 7, 9 und 20; a.A., aber zweifelnd Schild, INF 2007, 382).

24 Es entspricht zudem dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1 EStG), dass das FA in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat (BFH-Urteile vom 17. Oktober 1990 I R 182/87, BFHE 162, 307, BStBl II 1991, 136; vom 12. Dezember 1990 I R 176/87, BFH/NV 1991, 820; vom 30. März 2011 XI R 30/09, BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613; vom 21. August 2012 VIII R 11/11, BFHE 239, 195, BStBl II 2013, 117). Die Finanzverwaltung muss daher von einer Rechtsmeinung abrücken, sobald sie sich als unzutreffend erweist (BFH-Urteile vom 7. November 1996 IV R 69/95, BFHE 182, 56, BStBl II 1997, 245; in BFHE 239, 195, BStBl II 2013, 117); dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine rechtsirrige, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hatte (BFH-Urteile vom 22. Juni 1971 VIII 23/65, BFHE 103, 77, BStBl II 1971, 749; in BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613), es sei denn, das FA hat eine entsprechende Behandlung in den Folgejahren zugesagt (BFH-Urteil in BFHE 239, 195, BStBl II 2013, 117, m.w.N.). Das FA ist an eine bei einer früheren Veranlagung zugrunde gelegte Rechtsauffassung selbst dann nicht gebunden, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert hat (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juli 2006 IV B 9/05, BFH/NV 2006, 2028, m.w.N.). Der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung schließt danach die Bildung eines Vertrauenstatbestands aus, der über die im Steuerbescheid für ein Veranlagungsjahr zugrunde gelegte Entscheidung hinausgeht (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 28. Juni 1993 1 BvR 1346/89, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1993, 544; BFH-Beschluss vom 9. Dezember 2002 I B 7/02, BFH/NV 2003, 630; BFH-Urteile vom 14. Oktober 2009 X R 37/07, BFH/NV 2010, 406, und in BFHE 239, 195, BStBl II 2013, 117). Einschränkungen bestehen nur im Rahmen des § 176 AO (BFH-Urteil in BFHE 182, 56, BStBl II 1997, 245), dessen Voraussetzungen hier aber nicht gegeben sind.

25 Der Steuerpflichtige kann sich daher auch nicht darauf berufen, er habe es unterlassen, Belege zu sammeln und Aufzeichnungen zu führen, weil er davon ausgegangen sei, die rechtswidrige Verwaltungspraxis werde fortgesetzt; denn auch die unterbliebene Beweisvorsorge ist allein seiner Verantwortungssphäre zuzurechnen (BFH-Urteil in BFHE 239, 195, BStBl II 2013, 117, m.w.N.). Dadurch wird nicht rückwirkend eine Buchführungspflicht begründet, sondern erstmals die von Anfang an gegebene gesetzliche Pflicht durchgesetzt, den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

26 Entstehenden Härten kann dadurch begegnet werden, dass dem Steuerpflichtigen gemäß § 148 Satz 1 AO --ggf. rückwirkend gemäß § 148 Satz 2 AO-- in erforderlichem Umfang Erleichterungen zu bewilligen sind, falls eine Umstellung der Gewinnermittlung zum vorgesehenen Stichtag aufgrund der besonderen Umstände nicht mehr rechtzeitig möglich war. Darüber hinaus ist eine bei späterer Aufgabe dieser Würdigung entstehende Beweisnot des Steuerpflichtigen durch angemessene Abmilderung der Regeln für die strenge richterliche Überzeugungsbildung nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO zu berücksichtigen (vgl. BFH-Beschluss vom 2. August 2004 IX B 41/04, BFH/NV 2005, 68).

27 e) Entgegen der Ansicht des FG ist durch das Handeln des FA schließlich keine Verletzung von Verfassungsrecht gegeben.

28 Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG begrenzen das Rechtsstaatsprinzip und die Grundrechte die Befugnis des Gesetzgebers, Rechtsänderungen vorzunehmen, die an Sachverhalte der Vergangenheit anknüpfen. Dabei findet das Rückwirkungsverbot seinen Grund im Vertrauensschutz (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932; vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, BFH/NV 2014, 653). Jedoch geht der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz nicht so weit, den Staatsbürger vor jeglicher Enttäuschung seiner Erwartung in die Dauerhaftigkeit der Rechtslage zu schützen. Die schlichte Erwartung, das geltende Recht werde auch in der Zukunft unverändert fortbestehen, ist verfassungsrechtlich nicht geschützt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. Dezember 2010 1 BvR 2628/07, BVerfGE 128, 90). Erst recht gewährt das Verfassungsrecht keinen dahingehenden Schutz, dass eine Finanzbehörde eine dem geltenden Recht widersprechende, für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsauffassung auch künftig zunächst weiter praktizieren werde.

29 7. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in § 13a EStG in der auch im Streitjahr geltenden Fassung ist durch das StEntlG 1999/2000/2002 mit Wirkung ab dem Wirtschaftsjahr 1999/2000 (§ 52 Abs. 31 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002) grundlegend neu geregelt worden, wobei insbesondere die Behandlung von Sondernutzungen umfassend geändert wurde.

30 a) Die davor geltende Fassung des § 13a EStG wurde mit dem LwBestG neu gefasst. Voraussetzung der Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen war nach § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG a.F., dass der Landwirt nicht buchführungspflichtig war, der Ausgangswert mehr als 0 DM, jedoch nicht mehr als 32.000 DM betrug, keine erhöhte Tierhaltung gegeben und keine andere Form der Gewinnermittlung beantragt worden war. Der Ausgangswert war definiert in § 13a Abs. 4 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 EStG. Hiernach war Ausgangswert der in dem maßgebenden Einheitswert des Betriebs ausgewiesene Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung. Der Vergleichswert u.a. der weinbaulichen Nutzung gehörte dann zum Ausgangswert, wenn er (zusammen mit weiteren Sonderkulturen und Sondernutzungen) 2.000 DM insgesamt nicht überstieg. Damit unterlag ein reiner Sondernutzungsbetrieb --wie im Streitfall der Betrieb der Klägerin-- unter Anwendung des § 13a EStG a.F. der Durchschnittssatzgewinnermittlung nur dann nicht, wenn der Vergleichswert die Grenze von 2.000 DM überstieg (vgl. auch Wätzig, Der Betrieb 1980, 1711, 1712; Kutscher, Deutsches Steuerrecht 1980, 547, 549; ders., DStZ 1980, 299, 303), was bei Weinbaubetrieben bis zu etwa 0,35 ha (Kutscher, DStZ 1980, 299, 305) oder auch bis zu 0,5 ha der Fall war (Freund, INF 1980, 529, 531).

31 b) Da das FG nicht festgestellt hat, ob die Klägerin ihren Betrieb erst unter Geltung des § 13a EStG i.d.F. durch das StEntlG 1999/2000/2002 eröffnet hat und ob andernfalls die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung nach § 13a EStG a.F. zuvor erfüllt waren, wird es diese Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

32 aa) Hat die Klägerin ihren reinen Weinbaubetrieb erst nach dem Wirtschaftsjahr 1998/1999 eröffnet, kommt eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für das Wirtschaftsjahr 2011/ 2012 nicht in Betracht, so dass das FA in diesem Fall berechtigt war, den Gewinn nach § 162 AO zu schätzen. Da die Klägerin das ihr zustehende Wahlrecht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht ausgeübt hat, käme in diesem Fall allerdings nur eine Gewinnschätzung gemäß § 4 Abs. 1 EStG in Betracht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. Juli 2009 X R 28/06, BFH/NV 2009, 1979).

33 bb) Hatte die Klägerin ihren Weinbaubetrieb jedoch bereits zuvor eröffnet und betrug der Vergleichswert der von ihr bewirtschafteten Flächen weniger als 2.000 DM, sind die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen erst nachträglich durch die Neufassung des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 entfallen, so dass es in diesem Fall zusätzlich einer Mitteilung i.S. des § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG bedurfte. Bis zum Erlass einer solchen Mitteilung durch das FA durfte die Klägerin ihren Gewinn weiter nach Durchschnittssätzen ermitteln.

34 8. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de