Urteil vom 08. Juni 2022, VI R 30/20

Zeitanteiliger Ansatz des Grundbetrags für die selbst bewirtschafteten Flächen bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres

ECLI:DE:BFH:2022:U.080622.VIR30.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 11, EStG § 13a Abs 3, EStG § 13a Abs 4, EStDV § 8b, EStG VZ 2016

vorgehend FG München, 14. November 2019, Az: 13 K 2766/18

Leitsätze

Der nach § 13a Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. Anlage 1a zu § 13a EStG i.d.F. des ZollkodexAnpG zu ermittelnde (Jahres-)Grundbetrag ist bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für ein Rumpfwirtschaftsjahr lediglich zeitanteilig anzusetzen (entgegen BMF-Schreiben vom 10.11.2015, BStBl I 2015, 877, Rz 29).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 14.11.2019 - 13 K 2766/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen bei der Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen für ein Rumpfwirtschaftsjahr in Höhe des vollen Jahreswerts zu berücksichtigen ist oder zeitanteilig für die Monate, die das Rumpfwirtschaftsjahr umfasst.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) übernahm zum 01.06.2016 den landwirtschaftlichen Betrieb seiner Eltern. Den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ermittelte er gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr (2016) geltenden Fassung. Dabei setzte der Kläger für das den Monat Juni 2016 umfassende Rumpfwirtschaftsjahr den Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen nach § 13a Abs. 4 EStG lediglich zeitanteilig in Höhe von 1/12 an.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte dieser Berechnung nicht, sondern berücksichtigte den Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen unter Berufung auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 10.11.2015 - IV C 7-S 2149/15/10001 (BStBl I 2015, 877, Rz 29) im Einkommensteuerbescheid für 2016 für das einmonatige Rumpfwirtschaftsjahr vielmehr in Höhe des vollen Jahresbetrags.

4 Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1393 veröffentlichten Gründen im Wesentlichen statt und berechnete den Gewinn nach Durchschnittssätzen für das den Monat Juni 2016 umfassende Rumpfwirtschaftsjahr wie folgt:

350 € Gewinn/Hektar x 15,6145 ha + 200 € Pachtzinsen =	5.665,08 €
davon 1/12:	472,00 €

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

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

7 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt --aus anderen als den geltend gemachten Gründen-- zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zutreffend entschieden, dass der Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen in einem Rumpfwirtschaftsjahr zeitanteilig anzusetzen ist. Es hat jedoch die jährlich erzielten Pachteinnahmen zu Unrecht ebenfalls zeitanteilig bei der Berechnung des Durchschnittssatzgewinns für das einen Monat umfassende Rumpfwirtschaftsjahr berücksichtigt, anstatt diese in dem Wirtschaftsjahr anzusetzen, in dem sie vereinnahmt worden sind. Der Senat kann in der Sache nicht selbst entscheiden. Denn das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, zu welchem Zeitpunkt die Pachteinnahmen zugeflossen sind.

9 1. Nach § 13a Abs. 3 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) vom 22.12.2014 (BGBl I 2014, 2417) ist der nach Durchschnittssätzen zu ermittelnde Gewinn die Summe aus dem Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG) und u.a. den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 EStG).

10 a) Der Gewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung ist die nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG ermittelte Summe aus dem Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen und den Zuschlägen für Tierzucht und Tierhaltung (§ 13a Abs. 4 Satz 1 EStG). Als Grundbetrag je Hektar der landwirtschaftlichen Nutzung ist gemäß § 13a Abs. 4 Satz 2 EStG der sich aus Anlage 1a ergebende Betrag vervielfältigt mit der selbst bewirtschafteten Fläche anzusetzen. Laut der Anlage 1a Nr. 1 (zu § 13a EStG) beträgt der Grundbetrag für ein Wirtschaftsjahr 350 € pro Hektar selbst bewirtschafteter Fläche; bei Tierbeständen für die ersten 25 Vieheinheiten fällt kein Zuschlag an. Angefangene Hektar und Vieheinheiten sind anteilig zu berücksichtigen.

11 b) Die gemäß § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 EStG zum Durchschnittssatzgewinn gehörenden Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens werden demgegenüber in tatsächlicher Höhe nach § 11 EStG im Zeitpunkt ihres Zuflusses erfasst (vgl. Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 13a EStG Rz 38; Schmidt/Kulosa, EStG, 41. Aufl., § 13a Rz 21; BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 877, Rz 26).

12 2. Gewinnermittlungszeitraum bei Land- und Forstwirten ist --unabhängig von der Art der Gewinnermittlung-- das Wirtschaftsjahr (§ 4a Abs. 1 Satz 1 EStG), das regelmäßig einen Zeitraum von zwölf Monaten umfasst (§ 8b Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStDV--) und sich im Regelfall auf den Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) erstreckt. Das Jährlichkeitsprinzip gilt daher auch, wenn der Gewinn nach § 13a EStG ermittelt wird. Folglich handelt es sich bei dem nach § 13a Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. Anlage 1a zu § 13a EStG zu ermittelnden Grundbetrag ersichtlich um einen Jahresbetrag. Denn dieser bildet nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelungen den Jahresgewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung pauschal und damit für ein Normalwirtschaftsjahr ab.

13 3. Wird ein Betrieb eröffnet, erworben, aufgegeben oder veräußert, darf das Wirtschaftsjahr gemäß § 8b Satz 2 EStDV auch einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen (sog. Rumpfwirtschaftsjahr). In diesem Fall ist der (Jahres-)Grundbetrag (§ 13a Abs. 4 EStG i.V.m. Anlage 1a zu § 13a EStG) bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG lediglich entsprechend der Zeitdauer des Rumpfwirtschaftsjahres anzusetzen (so bereits Urteil des Bundesfinanzhofs vom 06.12.1956 - IV 246/55 U, BFHE 64, 169, BStBl III 1957, 65 zu § 29 EStG i.V.m. der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 02.06.1949, Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes 1949, 95).

14 a) Dieses Normenverständnis wurde bis zur Anpassung des § 13a EStG durch das ZollkodexAnpG nicht nur --einhellig-- in der Literatur (z.B. HHR/Kanzler, 257. Lfg. Mai 2013, § 13a EStG Rz 10; Schmidt/Kulosa, EStG, 31. Aufl. 2012 bis 33. Aufl. 2014, § 13a EStG Rz 13; Giere/Gossert, Aktuelle Probleme bei der Besteuerung der Land- und

Forstwirte, Fachseminare 1998 und 1999, Rz 117), sondern auch von den Finanzbehörden (vgl. RStBl 1938, 721; Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 1993, EStR 1998 unter H 130a; EStR 2003 unter R 130 und EStR 2005 bis 2015 unter R 13a.2) geteilt.

15 b) Seit der Neuregelung des § 13a EStG durch das ZollkodexAnpG hält die Finanzverwaltung hieran jedoch nicht länger fest. Nach dem BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 877, Rz 29 sind der Grundbetrag (§ 13a Abs. 4 Satz 2 EStG), der Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung (§ 13a Abs. 4 Satz 3 EStG) und die pauschalen Gewinne für Sondernutzungen (§ 13a Abs. 6 Satz 2 EStG) vielmehr für ein volles Wirtschaftsjahr anzusetzen, auch wenn der Gewinn nach § 13a EStG für ein Rumpfwirtschaftsjahr zu ermitteln ist.

16 aa) Dem vermag der Senat nicht zu folgen. Vielmehr sind auch nach der vorgenannten Gesetzesänderung bei der Ermittlung des Gewinns eines Rumpfwirtschaftsjahres nach Durchschnittssätzen die an jährliche Durchschnittswerte anknüpfenden Komponenten und damit auch der Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 EStG nur zeitanteilig anzusetzen (ebenso Gossert in Korn, § 13a EStG Rz 38.8; HHR/Kanzler, § 13a EStG Rz 38; Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rz 6; Krumm in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13a Rz D 20; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 13a Rz 28; Märkle/Hiller, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 12. Aufl., Rz 51b; Mitterpleininger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 13a ab ZollkodexAnpG Rz 83; Brandis/Heuermann/Nacke, § 13a EStG Rz 63; BeckOK EStG/Ruffer, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 13a Rz 71; KKB/Seitz, § 13a EStG, 7. Aufl., Rz 142, 186, 211; Eisele/Seitz/Sterzinger/Vogt, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 10. Aufl. 2021, Rz 445; a.A. Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, C Rz 316g; Kube in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 13a Rz 9; Wiegand, Neue Wirtschafts-Briefe 2016, 103).

17 bb) Die geänderte Verwaltungsauffassung findet im neugefassten Wortlaut der Regelung keine Stütze. Der Gesetzgeber hat diesen im Wesentlichen unverändert beibehalten. Insbesondere hat er an dem in § 4a EStG und § 8b EStDV normierten Jährlichkeitsprinzip sowie dem Umstand festgehalten, dass der nach § 13a EStG i.V.m. Anlage 1a zu § 13a EStG nach Durchschnittssätzen ermittelte Gewinn pauschal den Gewinn eines grundsätzlich zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahres abbildet.

18 Auch ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber die bisherige Rechtspraxis, im Rahmen der Gewinnermittlung für ein Rumpfwirtschaftsjahr die pauschal bemessenen Jahreswerte nur zeitanteilig anzusetzen, durch die Neufassung des § 13a EStG durch das ZollkodexAnpG nicht fortgeführt wissen wollte. Denn er hat in Kenntnis der bis dahin einhelligen Rechtsauffassung und Verwaltungspraxis die in § 13a EStG i.V.m. Anlage 1a zu § 13a EStG bestehende Besteuerungssystematik im Wesentlichen fortgeführt (vgl. Gossert in Korn, § 13a EStG Rz 38.1; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 13a Rz 28). Daraus schließt der Senat, dass der Gesetzgeber auch nach der Änderung des § 13a EStG und der Anlage 1a zu § 13a EStG durch das ZollkodexAnpG bei der Gewinnermittlung eines Rumpfwirtschaftsjahres weiterhin von einem zeitanteiligen Ansatz der nach pauschalen Jahreswerten bemessenen Komponenten des Gewinns nach § 13a EStG ausgegangen ist. Hierfür spricht weiter, dass auch bei Landwirten, die ihren Gewinn für ein Rumpfwirtschaftsjahr nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG ermitteln, nur der in diesem Zeitraum erzielte Ertrag der Besteuerung unterliegt.

19 c) Für die vom FG vorgenommene Auslegung des § 13a EStG spricht ferner der gesetzgeberische Wille, mit dem ZollkodexAnpG die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zielgenauer auszugestalten, um eine angemessene Gewinnerfassungsquote zu erreichen (vgl. BTDrucks 18/3017, S. 45). Dieses Ziel würde durch den Ansatz der vollen Jahresbeträge in den Fällen, in denen das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfasst, verfehlt. Denn dies hätte eine wirtschaftlich unzutreffende Besteuerung zur Folge (vgl. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 13a Rz 28; Mitterpleininger in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 13a ab ZollkodexAnpG Rz 83). Gleiches würde im Fall eines verlängerten Wirtschaftsjahres gelten, falls man mit der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung auch hier den Grundbetrag, den Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung sowie die pauschalen Gewinne für Sondernutzungen lediglich in Höhe eines Jahresbetrags ansetzen würde.

20 Schließlich steht dem vom Senat gefundenen Auslegungsergebnis auch nicht der Umstand entgegen, dass der Gesetzgeber mit den Änderungen des § 13a EStG durch das ZollkodexAnpG die Vorschrift auch weiter vereinfachen wollte (BTDrucks 18/3017, S. 45). Ein Verzicht auf einen nur zeitanteiligen Ansatz der pauschal bemessenen Jahreswerte führt zu keiner spürbaren Vereinfachung der Verwaltungspraxis. Denn die Finanzbehörden müssen die Anzahl der Monate, die ein Wirtschaftsjahr eines Land- und Forstwirts umfasst, ohnehin u.a. zur Prüfung einer zutreffenden Zuordnung der nach dem Zu- und Abflussprinzip zuzuordnenden Bestandteile des Gewinns nach Durchschnittssätzen ermitteln und das Betriebsergebnis des Land- und Forstwirts ggf. nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG auf mehrere Kalenderjahre aufteilen.

21 4. Soweit im Rahmen der Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu erfassen sind, zählen hierzu bei einem Rumpfwirtschaftsjahr lediglich solche, die im Rumpfwirtschaftsjahr i.S. von § 11 EStG bezogen bzw. geleistet wurden oder als bezogen bzw. geleistet gelten (vgl. BeckOK EStG/Ruffer, a.a.O., EStG § 13a Rz 71; Eisele/Seitz/Sterzinger/Vogt, a.a.O., Rz 445). Daher ist der Zu- bzw. Abflusszeitpunkt zu ermitteln. Eine ggf. aus Vereinfachungsgründen vorgenommene zeitanteilige Zuordnung sieht das Gesetz nicht vor.

22 5. Nach Maßgabe dieser Grundsätze kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben.

23 Das FG hat zwar zutreffend entschieden, dass bei der Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13a EStG der Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen in einem Rumpfwirtschaftsjahr lediglich zeitanteilig zu berücksichtigen ist. Es hat jedoch rechtsfehlerhaft nicht nur den in Streit stehenden Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen, sondern auch die Pachtzinsen zeitanteilig für einen Monat berücksichtigt, anstatt diese entsprechend ihres Zuflusses dem Rumpfwirtschaftsjahr des Klägers oder seiner Rechtsvorgänger zuzuordnen.

24 Mangels Feststellungen des FG zum Zeitpunkt des Zuflusses der Pachtzinsen kann der Senat nicht beurteilen, ob diese im den Monat Juni 2016 umfassenden Rumpfwirtschaftsjahr zu berücksichtigen sind. Die Sache ist daher an das FG zurückzuverweisen, damit es die dahingehenden Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachholen kann.

25 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de