

§ 13a

Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

(1) ¹Der Gewinn ist für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach den Absätzen 3 bis 6 zu ermitteln, wenn

1. der Steuerpflichtige nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und
2. die selbst bewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a des Bewertungsgesetzes) ohne Sonderkulturen (§ 52 des Bewertungsgesetzes) nicht 20 Hektar überschreitet und
3. die Tierbestände insgesamt 50 Vieheinheiten (Anlage 1 zum Bewertungsgesetz) nicht übersteigen und
4. der Wert der selbst bewirtschafteten Sondernutzungen nach Absatz 5 nicht mehr als 2000 Deutsche Mark je Sondernutzung beträgt.

²Der 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 Abs. 2 der Abgabenordnung) oder den Wegfall einer anderen Voraussetzung des Satzes 1 hingewiesen hat.

(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 6 zu ermitteln. ²Wird der Gewinn eines dieser Wirtschaftsjahre durch den Steuerpflichtigen nicht durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt, ist der Gewinn für den gesamten Zeitraum von vier Wirtschaftsjahren nach den Absätzen 3 bis 6 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 Grundbetrag (Absatz 4),
2. den Zuschlägen für Sondernutzungen (Absatz 5),
3. den nach Absatz 6 gesondert zu ermittelnden Gewinnen,
4. den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen,
5. den vereinnahmten Kapitalerträgen, die sich aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen im Sinne des Absatzes 6 Satz 1 Nr. 2 ergeben.

²Abzusetzen sind verausgabte Pachtzinsen und diejenigen Schuldzinsen und dauernden Lasten, die Betriebsausgaben sind. ³Die abzusetzenden Beträge dürfen insgesamt nicht zu einem Verlust führen.

(4) ¹Die Höhe des Grundbetrags richtet sich bei der landwirtschaftlichen Nutzung ohne Sonderkulturen nach dem Hektarwert (§ 40 Abs. 1 Satz 3 des Bewertungsgesetzes) der selbst bewirtschafteten Fläche. ²Je Hektar der landwirtschaftlichen Nutzung sind anzusetzen

- | | |
|--|-----------|
| 1. bei einem Hektarwert
bis 300 Deutsche Mark | 205 Euro, |
| 2. bei einem Hektarwert
über 300 Deutsche Mark
bis 500 Deutsche Mark | 307 Euro, |
| 3. bei einem Hektarwert
über 500 Deutsche Mark
bis 1000 Deutsche Mark | 358 Euro, |
| 4. bei einem Hektarwert
über 1000 Deutsche Mark
bis 1500 Deutsche Mark | 410 Euro, |
| 5. bei einem Hektarwert
über 1500 Deutsche Mark
bis 2000 Deutsche Mark | 461 Euro, |
| 6. bei einem Hektarwert
über 2000 Deutsche Mark | 512 Euro. |

(5) ¹Als Sondernutzungen gelten die in § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b bis e des Bewertungsgesetzes genannten Nutzungen, die in § 34 Abs. 2 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes genannten Wirtschaftsgüter, die Nebenbetriebe (§ 34 Abs. 2 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes) und die Sonderkulturen (§ 52 des Bewertungsgesetzes). ²Die Werte der Sondernutzungen sind aus den jeweils zuletzt festgestellten Einheitswerten oder den nach § 125 des Bewertungsgesetzes ermittelten Ersatzwirtschaftswerten abzuleiten. ³Bei Sondernutzungen, deren Werte jeweils 500 Deutsche Mark übersteigen, ist für jede Sondernutzung ein Zuschlag von 512 Euro zu machen. ⁴Satz 3 ist bei der forstwirtschaftlichen Nutzung nicht anzuwenden.

(6) ¹In den Durchschnittssatzgewinn sind über die nach den Absätzen 4 und 5 zu ermittelnden Beträge hinaus auch Gewinne, soweit sie insgesamt 1534 Euro übersteigen, einzubeziehen aus

1. der forstwirtschaftlichen Nutzung,
2. der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden sowie der im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens,
3. Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten, sofern diese dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet und nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden,
4. der Auflösung von Rücklagen nach § 6c und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung.

²Bei der Ermittlung der Gewinne nach den Nummern 1 und 2 ist § 4 Abs. 3 entsprechend anzuwenden. ³Der Gewinn aus den in Nummer 3 genannten Tätigkeiten beträgt 35 Prozent der Einnahmen.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
Vorsitzender Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 13a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 13a	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 13a	6
II. Rechtsentwicklung des § 13a		IV. Geltungsbereich des § 13a	9
1. Rechtsgrundlagen	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	10
2. Reformüberlegungen zu § 13a	3	VI. Verfahrensvorschriften	11

Allgemeine Erläuterungen zu § 13a

Schrifttum bis 1973 (Auswahl zu VOL und GdL): THEIS, Vermögensvergleich und Durchschnittsbesteuerung bei nichtbuchf. Landwirten, FR 1947, 96; KAPP, Vermögensvergleich u. Durchschnittsbest. bei nichtbuchf. Landw. FR 1948, 34; THEIS, ESt. der Landwirte, Köln 1949, 22; SCHULZE/BUSCHHOFF, Grundsatzfragen zur VOL-Besteuerung, Stbg. 1961, 251; HELD, Bp. bei Schätzungslandwirten, StBp. 1961, 119 u. 174; SPANNER, Verfassungsrechtliche Grundsatzprobleme im VOL-Urteil v. 5. 11.1964, DStR 1965, 91; SPANNER, Zur Ungültigkeit der VOL, BB 1964, 409.

Schrifttum 1974–1998 (§ 13a aF): KUTSCHER, Gewinnermittlung aus LuF nach Durchschnittssätzen, DStZ 1976, 7; PAPE, Einzelfragen zur Anwendung des § 13a EStG, Inf. 1976, 121; RÜGER, Stl. 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 LuF, DStZ 1979, 443; FREUND, Das Ges. zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF, Inf. 1980, 529; KREUL, Stl. Gewinnermittlung und Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft, Diss. München 1980; KUTSCHER, Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF, DStZ 1980, 299; KUTSCHER, Neue Vorschriften zur Einkommensbesteuerung der LuF, DStR 1980, 547; KUTSCHER, Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF, FR 1980, 449; KUTSCHER, Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF, BB 1980, 1675; KUTSCHER, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für LuF, Inf. 1981, 73; WÄTZIG, Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF, DB 1980, 1711; SCHINDLER, Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF ab 1980, BB 1980, 1420; SCHOLTZ, Neue gesetzl. Bestimmungen u. Verwaltungsanweisungen zur EinkBest. der Land- u. Forstwirte, Inf. 1981, 1; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, Inf. 1981, 365; BIEDERMANN, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der § 13a-Landwirte, DStR 1983, 695; KASTEN, Untersuchungsergebnisse zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG, Inf. 1984, 465; 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, SteuerStud. 1993, 318, 324.

Schrifttum ab 1998 (§ 13a nF): JACHMANN, Die Einkommensbesteuerung der LuF und ihre Zukunft, Agrarrecht 1999, 1; KANZLER, Die stl. Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; KANZLER, StEntlG 1999/2000/2002 – Änderungen bei den Einkünften aus LuF, FR 1999, 423; KANZLER, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – oder: einfach und zielgenau in die Verfassungswidrigkeit? DStZ 1999, 682; ENGEL, Besteuerung der LuF – Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002, NWB F. 3d, 613; STEPHANY, Die Änderung des § 13a EStG auf der Grundlage des StEntlG 1999/2000/2002, HLBS-Report 1999, 9; HILLER, Durchschnittssatzgewinn in der Landwirtschaft nach dem neuen § 13a EStG – Über neue Besteuerungslücken und Schlupflöcher, Inf. 1999, 449 und 487; HILLER, Merkwürdige Erkenntnisse beim Umgang mit dem neuen § 13a EStG, Inf. 2002, 321; v. SCHÖNBERG, Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen als Bestandteil der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, HFR 2003, 562; GEKLE, § 13a EStG – Erwartungen und Wirklichkeit, HLBS-Report 2004, 81; KANZLER, Laborratten, Futtermäuse und Kuscheltiere begründen in Deutschland keine landwirtschaftliche Tierzucht, FR 2005, 548.

Spezialkommentare und Monographien (werden nachfolgend abgekürzt zitiert): FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Bonn, 3. Aufl. 1983/2005 (mit Nachlieferungen); GÜRSCHING/STENGER, Kommentar Bewertungsrecht, Köln 1953/2005; LEINGÄRTNER, Die Besteuerung der Landwirte (zit. LEINGÄRTNER/Bearbeiter), München (Loseblatt); MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl. 2006; ALTHEOFER/BAUER/EISELE/FICHTELMANN/WALTER, Besteuerung der LuF, 4. Aufl. 2003; KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., Stuttgart 1995; RÖSSLER/TROLL, BewG und VStG, München (Loseblatt).

1

I. Grundinformation zu § 13a

Die Vorschrift regelt seit 1974 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, Steuer-gerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, 81). Sie gehörte ebenso wie die andere pauschalierte Gewinnermittlung 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 Gewinnermittlung, das ihn für 4 Jahre bindet (Abs. 2).

Der Durchschnittssatzgewinn besteht aus dem Grundbetrag und bestimmten Hinzurechnungen sowie Absetzungen (Abs. 3). Der Grundbetrag richtet sich nach Hektarwerten für die landwirtschaftliche Nutzung. Sondernutzungen (zB Wein- und Gartenbau) führen ebenso zu Zuschlägen (Abs. 4 und 5) wie Sondergewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung, Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden, Dienstleistungen und Auflösung stfreier Rücklagen (Abs. 6). Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen sind hinzuzurechnen und verausgabte Pacht- und Schuldzinsen ebenso wie dauernde Lasten abzusetzen.

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 Gewinnermittlung 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 Gewinnermittlung 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 EStG nicht vereinbar war (s. auch BFH v. 7.4.1965 – IV 122/63, StRK ESt. VOL § 1 R. 14, und 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 Gewinnermittlung 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.

Ges. zur Neuregelung der Einkommenbesteuerung 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; DStR 1980, 547; FR 1980, 449; BB 1980, 1675; 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 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (BTDrucks. 14/23, 247) durch folgende Maßnahmen (BTDrucks. 14/265, 177):

- Beschränkung des Geltungsbereichs der Durchschnittssatzgewinnermittlung 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 Gewinnermittlung an die Einheitsbewertung (Abs. 4),
- weitgehendes Ausklammern der Sondernutzungen (Abs. 5) und der besonderen Betriebsvorgänge (Abs. 6) aus der Ermittlung des Grundbetrags nach Abs. 4.

Die Vorschrift gilt erstmals für das Wj., das nach dem 30.12.1999 endet (§ 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, gilt die Neuregelung erstmals für das Kj. 1999.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Auf Vorschlag des Bundesrats wurde „klargestellt“, dass eine wirksame Ausübung des Wahlrechts auf anderweitige Gewinnermittlung von der tatsächlichen Durchführung dieser Gewinnermittlungsart während des Bindungszeitraums abhängt (BTDrucks. 14/1655, 6f.).

Damit wurde der Kritik aus dem Schrifttum Rechnung getragen (vgl. HILLER, Inf. 1999, 452, und KANZLER, DStZ 1999, 687). Die neue Fassung ist erstmals für das Wj. anzuwenden, das nach dem 30.12.2000 endet (§ 52 Abs. 31). Damit wird deutlich, dass es sich bei der Änderung des Abs. 2 offenbar doch nicht um eine „Klarstellung“ handelt, denn § 13a nF findet 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 Durchschnittssatzgewinnermittlung 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).

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.

3 2. Reformüberlegungen zu § 13a

Die Reformkommissionen haben sich, bisher allerdings ohne Erfolg, ausnahmslos für die ersatzlose Aufhebung der Gewinnermittlung 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), 62ff.;
- Bericht der Arbeitsgruppe Steuerrechtsvereinfachung, 12/93, 35;
- die sog. Bareis-Kommission (Thesen der ESt.-Komm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., Schriftenreihe des BMF Heft 55 [1995], 32 = BB 1994 Beil. 24, 4);

Ebenso: Bündnis 90/Die Grünen (BTDrucks 13/7895, 35). Die Reformvorschläge der Jahre 2003–2005 (KIRCHHOF, ELICKER und MITSCHKE) befassen sich nicht eigens mit der Einkommensbesteuerung der Landwirte; daraus lässt sich aber keine Forderung nach Abschaffung ableiten.

In der Steuerrechtswissenschaft wird ebenfalls die Aufhebung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gefordert und als Ersatz dafür zumindest die Einnahmenüberschussrechnung für kleinere luf. 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 EStG, 1985., 52ff., 92; aA KSM/KLEEBERG, § 13a Rn. A 37: Keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Der Gesetzgeber hat ungeachtet entsprechender Beanstandungen des Bundesrechnungshofs und Absichtserklärungen der BReg. eine durchgreifende und ernsthafte Reform der Durchschnittssatzgewinnermittlung vermieden (s. Stellungnahme des BMF zu den Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 1995 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BTDrucks 13/2600, 106, 115).

Die auf der Grundlage der „Petersberger Steuervorschläge“ (S. 15) zielgenauer ausgestaltete und vereinfachte Vorschrift des § 13a nF enthält zwar einige Vereinfachungen und eine Einschränkung des Anwendungsbereichs auf Klein- und Nebenerwerbsbetriebe; die Gewinnermittlungsvorschrift bleibt jedoch kompliziert und weit entfernt davon, eine Vereinfachungsregelung zu sein, wie es dem Willen des Gesetzgebers entspricht (BTDrucks 8/3239, 9; kritisch dazu KANZLER, DStZ 1996, 676 [682]; KANZLER, DStZ 1999, 682, und HILLER, Inf. 1999, 449 und 487).

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

In der Europäischen Union wird der Gewinn aus LuF nur in Belgien, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien und Luxemburg nach einem Pauschalverfahren ermittelt, die dort von den meisten Landwirten angewendet wird und daher der Regelfall ist (im Einzelnen dazu mit einer Darstellung der materiell-rechtl. Grundlagen: KÄMPF Die Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft und der Landwirtschaft in den anderen Staaten der Europäischen Gemeinschaft, 1990, 116ff.; zT andere Angaben durch das BMF, s. BTDrucks. 13/7749, 4).

Einstweilen frei.

4–5

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 13a

6

Die Vorschrift regelt die Ermittlung des Gewinns nicht buchführungspflichtiger LuF nach Durchschnittssätzen. Als besondere Gewinnermittlungsart, die selbständig neben die Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und § 5 tritt, ist die Durchschnittssatzgewinnermittlung ihrer Natur nach ein (typisierter) Betriebsvermögensvergleich (s. Vor §§ 4–7 Anm. 75).

Bedeutung der Vorschrift (Vereinfachung und Begünstigung): Zur Begründung für die Neuregelung ab 1999 führt der RegE (BTDrucks. 14/265, 177) im Einzelnen Folgendes an: Das Ziel der Neugestaltung der Durchschnittssatzgewinnermittlung im Jahr 1980 habe im Wesentlichen in der Vereinfachung der Gewinnermittlung für kleinere luf. Betriebe und – daraus resultierend – in einer maßvollen Begünstigung dieser Betriebe gelegen. Nach Feststellungen des Bundesrechnungshofs seien diese Ziele in den letzten Jahren aber nicht mehr erreicht worden (Bemerkungen des Bundesrechnungshofs 1995 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BTDrucks 13/2600, 106). Tatsächlich seien auch größere Betriebe in den Bereich der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen mit der Folge einbezogen worden, dass nur noch rund 50 % der erwirtschafteten Gewinne stl. erfasst wurden. Außerdem hätten sich die bisherigen Regelungen zum Ansatz des Grundbetrags einschließlich der Erfassung der Pachtverhältnisse, zum Wert der Arbeitsleistung und zum Schuldzinsenabzug als unzulänglich erwiesen. Diese Mängel seien durch eine *zielgenauer* ausgestaltete und *vereinfachte* Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu beseitigen.

§ 13a idF des VStRG v. 17.4.1974, also vor der Neufassung dieser Vorschrift durch das Ges. v. 25.6.1980 (s. Anm. 2), führte zu einer erheblichen estl. Begünstigung der Landwirtschaft, aber auch innerhalb der LuF zu ungleicher Behandlung (vgl. näher KURSCHER, DStZ 1976, 12; ferner TIPKE, StuW 1971, 11). Die Gewinnerfassungsquote lag bei etwa 25 %, bei viehstarken Betrieben sogar bei weniger als 20 % der tatsächlichen Gewinne. Mit der Neuregelung 1980 war – auf bundesdurchschnittliche Verhältnisse abgestellt – keine 100 %ige Gewinnerfassung beabsichtigt. Nach der Begründung zum RegE (BTDrucks. 8/3239) sollten im unteren Geltungsbereich etwa 50 % und im oberen etwa 70 % der tatsächlichen Gewinne erfasst werden (s. auch BSG v. 29.6.2000 – B 13 RJ 11/00 R, SozR 3-2600 § 97 Nr. 2). Infolge der Erweiterung des Geltungsbereichs im Gesetzgebungsverfahren 1999 dürfte sich an der oberen Grenze eine Gewinnerfassungsquote von 75–80 % der durchschnittlichen tatsächlichen Gewinne ergeben.

► *Zielgenauigkeit und Vereinfachung* als neue Normzwecke der Durchschnittssatzgewinnermittlung werden vom Gesetzgeber nicht näher erläutert. Als anzusteuerns Ziel bezeichnet der Gesetzgeber nur die Beschränkung des Geltungsbereichs der Durchschnittssatzgewinnermittlung auf Kleinbetriebe, die im Wesentlichen im Nebenerwerb geführt werden (BTDrucks. 14/265, 177), und nicht etwa die Ermittlung realitätsgerechter Gewinne. Das Ziel der Vereinfachung soll vor allem für die FinVerw. als Gesetzesanwender erreicht werden. Der Land- und Forstwirt selbst hatte auch mit der vergleichsweise schwierigen „Vereinfachungsvorschrift“ des § 13a aF kaum Mühe, weil die Ermittlung des Gewinns, wie bei einer Schätzung, allein dem FA oblag.

► *Pauschalierte Gewinnermittlung und Liebhaberei*: Mit der Durchschnittssatzgewinnermittlung werden die Gewinne nach einer Vielzahl etwa gleichgelagerter Fälle typisierend veranlagt. Die Verhältnisse des Einzelfalls bleiben dabei grundsätzlich außer Betracht. Es handelt sich daher nicht um eine Schätzung iSd. § 162 AO, sondern um eine eigenständige Gewinnermittlungsmethode, bei der teilweise die Verhältnisse des Einzelfalls grob typisierend durch Zu- und Abrechnungen berücksichtigt werden. Im Übrigen sind Aufwendungen und Erträge durch den pauschalen Ansatz des Grundbetrags abgegolten.

Die Durchschnittssätze gehen von normalen, durchschnittlich in mehreren Jahren unter etwa gleichen Verhältnissen bei einer Vielzahl von Landwirten erzielbaren Gewinnen aus. Der einzelne Stpfl. versteuert nicht seine tatsächlich erzielten, im Einzelnen aber nicht feststellbaren Erträge, sondern nur unterstellte Einkünfte (vgl. BUSCHHOFF in FELIX [Hrsg.], Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, 1958, 194ff.; RFH v. 30.9.1936, StuW 1936 Nr. 496). Die Durchschnittssätze gelten stets den nachhaltig erzielbaren Reinertrag ab (BFH v. 27.8.1992 – IV R 111/91, BStBl. II 1993, 336 mwN). Sie erfassen daher nur die realisierten Gewinne. Nicht realisierte Wertsteigerungen werden daher mit den Durchschnittssätzen nicht abgegolten (BFH v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576, zur VOL; vgl. BUSSE, Inf. 1965, 75; BRÜNGER, Inf. 1964, 41). Andererseits folgt aus der Systematik der Durchschnittssatzgewinnermittlung aber auch, dass Ertragsminderungen gegenüber dem Durchschnittsgewinn nach Abs. 3 nicht zu einem Verlust führen können. Der Grundbetrag und die zulässigen Zu- und Abrechnungen bilden bei der Gewinnermittlung insgesamt eine Einheit (BFH v. 23.10.1952 – IV 69/52 U, BStBl. III 1952, 307; v. 31.3.1955 – IV 134/54 U, BStBl. III 1955, 150).

Sind bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen tatsächlich erzielte Verluste nicht zu berücksichtigen, so kann sich der Stpfl. auch nicht auf fehlende Gewinnerzielungsabsicht berufen (BFH v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808, und v. 1.12.1988 – IV R 72/87, BStBl. II 1989, 234). Ergeben sich aus der Durchschnittssatzgewinnermittlung jedoch tatsächlich atypischerweise Verluste, weil Einnahmen nicht in voller Höhe erfasst, Ausgaben jedoch entgegen dem Rechtsgedanken des § 3c in vollem Umfang zum Abzug zugelassen werden, so ist auch dieser nach stl. Grundsätzen ermittelte Gewinn einer Totalgewinnprognose zu Grunde zu legen. In solchen Fällen können andauernde Verluste daher auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Annahme einer Liebhaberei führen (BFH v. 6.3.2003 – IV R 26/01, BStBl. II 2003, 702, betr. Schuldzinsenabzug nach § 13a aF).

► *Pauschalierte Gewinnermittlung und Gewinnerfassungsquote*: Die Pauschalierung führt nicht zu einer realitätsgerechten Erfassung der tatsächlich erzielten Gewinne. Bei Haupterwerbsbetrieben lag die Gewinnerfassungsquote im Wj. 2001/02 bei 48 % und bei Klein- und Nebenerwerbsbetrieben soll sie bei 215 % gelegen haben. Dies führt insgesamt zu einer Gewinnerfassungsquote von 112 % (so die Erhebungen von GEKLE, HLBS-Report 2004, 81 [83], mit weiterem differenzierendem Zahlenmaterial).

Verfassungsmäßigkeit der Durchschnittssatzgewinnermittlung: Soweit aus der höheren Gewinnerfassungsquote bei Klein- und Nebenerwerbsbetrieben eine signifikante Benachteiligung der Landwirte mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gegenüber Landwirten mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 folgt, ist dem Stpfl. die Rüge einer Verletzung des Gleichheitssatzes verwehrt, weil er ein Wahlrecht auf anderweitige Gewinnermittlung (Abs. 2) hat und die Belastung mit den Kosten einer Buchführung alle Stpfl. gleichermaßen trifft. Die Begünstigung der Landwirte mit Haupterwerbsbetrieben durch die etwa hälftige Gewinnerfassungsquote verstößt uE gegen den Gleichheitssatz und wäre von einem Klein- oder Nebenerwerbslandwirt geltend zu machen, der auch durch Ausübung des Wahlrechts auf anderweitige Gewinnermittlung 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 zu Grunde liegen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766 mwN [„Tarifbegrenzungsbeschluss“]). Die ist bei einer durchschnittlichen Gewinnerfassungsquote von 48 % sicherlich nicht der Fall.

Die Rspr. hatte sich wiederholt mit den verschiedenen Regelungen zur Gewinnermittlung 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 EStG 1974 (Nds. FG v. 13.10.1978, EFG 1979, 28) 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, EFG 1981, 571, rkr). Schließlich hat der IV. Senat des BFH die Vorschriften des GDL und des § 13a EStG 1975 nochmals für verfassungswidrig erklärt, dies aber nicht für entscheidungserheblich gehalten, weil sich für den Kläger bei Aufhebung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen allenfalls eine höhere StBelastung ergeben hätte (BFH v. 13.10.1983 – IV R 217/80, BStBl. II 1984,198).

Einstweilen frei.

7–8

IV. Geltungsbereich des § 13 a

9

Schrifttum: DEBATIN, Die LuF im Spiegel des internationalen Steuerrechts, DB 1988, 1285.

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

Sachlicher Geltungsbereich: Nach Abs. 1 Satz 1 ist der Gewinn „für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“, also einen Betrieb iSd. § 13 zu ermitteln (§ 13 Anm. 217 ff.); daher keine Geltung für KapGes., die einen luf. Betrieb unterhalten, da sie ausschließlich gewerbliche Einkünfte beziehen (§ 8 Abs. 2 KStG). § 13 a gilt nach Abs. 1 Satz 1 nur für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, und auch nur dann, wenn nicht ein Antrag gem. Abs. 2 auf Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 gestellt ist (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Durchschnittssatzgewinnermittlung findet Anwendung auf unbeschränkt wie beschränkt estpfl. Land- und Forstwirte, die

einen inländ. Betrieb unterhalten. Sie gilt ferner für den inländ. Betrieb einer PersGes. oder Tierhaltungskooperation iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5.

Anwendung auf Auslandsbeziehungen: Die Durchschnittssatzgewinnermittlung gilt nur 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). Der Gewinn eines ausländ. Betriebs eines unbeschränkt Stpfl., der mangels DBA der deutschen Einkommensbesteuerung unterliegt (s. LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 2 Rn. 56ff.), kann uE nicht nach § 13a ermittelt werden (glA HILLER, Inf. 1999, 449).

Obwohl der Gesetzgeber des StEntG 1999/2000/2002 (s. Anm. 2) beabsichtigt hatte, die unmittelbare Anbindung der Gewinnermittlung nach § 13a an die Einheitsbewertung aufzugeben, sind die Bezüge zum BewG noch derart vielfältig, dass immer noch von einer Abhängigkeit der Durchschnittssatzgewinnermittlung von den bewertungsrechtl. Vorgaben auszugehen ist. Daraus folgt, dass § 13a nF ebenso wie § 13a aF nur anwendbar ist, wenn für den „Betrieb“ ein Einheitswert festzustellen ist. Nach § 32 BewG iVm. §§ 33–109a BewG ist ein Einheitswert aber nur für die inländ. Teile einer Land- und Forstwirtschaft festzustellen (ebenso BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96 aaO, zu § 13a aF).

Unabhängig von einer Besteuerung im Belegenheitsstaat gehören sog. Traktatländereien, dh. im Ausland belegene Flächen eines inländ. Betriebs, ebenfalls zu den selbst bewirtschafteten Flächen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nF, die die Betriebsgröße bestimmen (LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 21 Rn. 183; ebenso schon FinMin. Nds. v. 31.10.1974, FR 1974, 585 zu § 12 GdL).

Anwendung auf Mitunternehmerschaften: Die Durchschnittssatzgewinnermittlung ist auch auf den inländ. Betrieb einer PersGes. oder Tierhaltungskooperation iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. § 51a BewG anwendbar. Der für eine Mitunternehmerschaft ermittelte Durchschnittssatzgewinn ist auf die einzelnen Mitunternehmer nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen. UE ist dabei vom stl. Gewinnbegriff auszugehen, dh. Vorab- oder Vorwegvergütungen, SonderBE und SonderBA sind in die Verhältnisrechnung einzubringen. Nur von einzelnen Mitunternehmern getragene BA (SonderBA) oder vereinnahmte BE (SonderBE), die auch im Rahmen der Durchschnittssatzgewinnermittlung mit ihren tatsächlichen Beträgen gem. Abs. 3 Satz 2 und Abs. 6 berücksichtigt werden (zB vereinnahmte Pachtzinsen oder verausgabte Schuldzinsen), sind bei der Verteilung des Durchschnittssatzgewinns nicht vorab in tatsächlicher Höhe bei den einzelnen Mitunternehmern zu berücksichtigen. Eine Ausnahme besteht uE aber für im SonderBV entstehende Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken (Grund und Boden und Gebäude), für von Dritten erhaltene Pachtzinsen für Grundstücke im SonderBV und für Schuldzinsen, die SonderBV betreffen (glA FELSMANN/PAPPE, Rn. C 329f., und LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 26 Rn. 325ff., jeweils mit Berechnungsbeispielen; zT aA MÄRKLE/HILLER, Die ESt. bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl., Rn. 52f.).

Als Gewinnermittlungsvorschrift ist § 13a ein typisierter Bestandsvergleich, der beim Übergang zur Buchführung und Bilanzierung grundsätzlich keine Zu- und Abrechnungen erfordert.

Verhältnis zu den anderen Gewinnermittlungsvorschriften: Die Regelung betrifft nur laufende Gewinne, die im Bereich der Sondergewinne gem. Abs. 6

durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 als Teil der Durchschnittssatzgewinnermittlung und bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zu ermitteln sind.

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

► *Gewillkürtes Betriebsvermögen* kann bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht gebildet (BFH v. 23.5.1991 – IV R 58/90, BStBl. II 1991, 798), jedoch beim Übergang zur Durchschnittssatzgewinnermittlung oder bei einer Nutzungsänderung fortgeführt werden (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4; s. auch § 4 Anm. 300 ff.). UE betrifft das Verbot der Willkürung von BV allerdings nur den sog. Grundbetragsbereich; im Bereich der nach § 4 Abs. 3 zu ermittelnden Sondergewinne ist die Bildung gewillkürten BV zulässig (nach EStR 4.2 [16] nur in den Fällen des Abs. 6 Satz 2).

► *Verhältnis zu § 4a*: Nach der Rspr. ist der Grundbetrag, ebenso wie die anderen Pauschalbeträge (wie der Wert der Arbeitsleistung und der Nutzungswert der Wohnung nach § 13a aF) 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) hat dies unter Hinweis auf RdF v. 23.7.1938 (RSBl. 1938,721 [722f.] zu VI) mit der Begründung entschieden, die Beträge der VOL seien Jahresbeträge. Danach muss eine zeitanteilige Umrechnung erfolgen (glA OFD Frankf. v. 9.1.1993, StEK EStG § 13a Nr. 123; s. auch KSM/KLEEBERG, § 13a Rn. D 10; MÄRKLE/HILLER, Die ESt. bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl., Rn. 51).

UE ist eine zeitanteilige Kürzung der Pauschalansätze nicht geboten. Anders als etwa nach § 33a Abs. 4 ist eine solche zeitanteilige Kürzung gesetzlich nicht vorgesehen, aber auch nicht erforderlich, weil § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 bereits eine Aufteilung des Gewinns auf die beiden betroffenen Kj. vorsieht. Im Übrigen ist die Durchschnittssatzgewinnermittlung für das Wj. vorzunehmen; Wj. aber ist auch für StVergünstigungen stets das Rumpfwj. Eine Aufteilung widerspricht dem Vereinfachungszweck der pauschalen Gewinnermittlung und müsste folgerichtig auch beim verlängerten Wj. (§ 4a Anm. 33 u. 35) zu einem zeitanteilig erhöhten Durchschnittssatzgewinn führen. Auch die Freibeträge nach Abs. 6 Satz 1 und § 13 Abs. 3 Satz 1 werden nicht gekürzt, wenn die Einkünfte nur in einem Teil des Wj. erzielt werden. Vereinnahmte Pachtzinsen und gesondert ermittelte Gewinne nach Abs. 6 sowie verausgabte Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernde Lasten sind ohnehin in ihrer auf das Rumpfwj. oder das verlängerte Wj. entfallenden tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen, allerdings mit der Maßgabe, dass ihr Abzug auf den (nach der Rspr. anteiligen) Grundbetrag beschränkt ist (Abs. 3 Satz 3).

► *Verhältnis zu gewinnabhängigen Steuervergünstigungen*: Die Übertragung stiller Reserven nach § 6c und R 6.6 (6) EStR ist auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zulässig. Im Sondergewinnbereich der forstwirtschaftlichen Nutzung oder der Dienstleistungen (Abs. 6 Nr. 1 und 3) ist uE auch die Ansparabschreibung zulässig (s. § 7g Abs. 6). Erhöhte Absetzungen nach § 7i sind zulässig, wenn das WG im Rahmen von Sondernutzungen iSd. Abs. 6 (zB ein denkmalgeschütztes Forsthaus) verwendet wird. Zur Anwendung der Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohnungen auf die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen s. § 13 Anm. 343.

Verhältnis zu landwirtschaftsbedingten Freibeträgen: Der Freibetrag für Land- und Forstwirte gem. § 13 Abs. 3 ist neben dem Freibetrag nach Abs. 6

Satz 1 zu gewähren (s. § 13 Anm. 363). Auch die StBefreiung für Entnahmegewinne, die durch den Bau einer Betriebsleiter- oder Altenteilerwohnung entstehen, ist zu beachten (glA MÄRKLE/HILLER, Die ESt. bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl., Rn. 38b)

Verhältnis zum Bewertungsrecht: Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen beruht von jeher auf der Einheitsbewertung luf. Betriebe. Darauf deutet schon die Verwendung der bewertungsrechtl. Begriffe wie Hektar- und Wirtschaftswert hin. Der Einheitswertfeststellung kommt daher grundsätzlich Bindungswirkung für die Gewinnermittlung zu.

VI. Verfahrensvorschriften

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

Aufzeichnungspflichten bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Eine Verpflichtung, Bücher oder Aufzeichnungen zu führen, besteht nicht. Die fehlende Buchführungspflicht ist Voraussetzung für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Eine Reihe stl. Vergünstigungen und der Abzug bestimmter Aufwendungen erfordern jedoch, dass Verzeichnisse angelegt und teilweise Aufzeichnungen geführt werden. Die wichtigsten sind:

- ▶ *Verzeichnis über den zum Anlage- oder Umlaufvermögen* 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,
- ▶ *Aufzeichnungen für die Inanspruchnahme der ermäßigten Steuersätze* nach § 34b Abs. 4 Nr. 1–3 und
- ▶ *Aufzeichnungen zur Ermittlung der Sondergewinne*, die unter entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 (Abs. 6 Satz 2) auch die Einzelaufzeichnungspflichten der Einnahmenüberschussrechnung nach sich ziehen (s. § 4 Anm. 523).

Aufbewahrungspflichten bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Den verminderten Aufzeichnungspflichten entsprechen die Aufbewahrungspflichten. Der 13a-Landwirt hat daher nur insoweit Aufzeichnungen gem. § 147 Abs. 3 AO 10 Jahre lang aufzubewahren, als er ausnahmsweise verpflichtet ist, aufgrund gesetzlicher Vorschriften Aufzeichnungen zu führen (zu Einzelheiten s. LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 26 Rn. 333ff.).