



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

nachrichtlich:

DATUM 10. November 2015

Bundesministerium für
Ernährung und Landwirtschaft

BETREFF **Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte
gemäß § 13a EStG;
Neuregelung für die Wirtschaftsjahre 2015 ff. bzw. abweichenden Wirtschaftsjahre
2015/2016 ff.**

BEZUG TOP 11 ESt III/15 und TOP 14 ESt IV/15

GZ **IV C 7 - S 2149/15/10001**

DOK **2015/1014358**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhalt

	RdNr.
A. Neuregelung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG	
I. Zugangsvoraussetzungen	
1. Grundsätze	1
2. Buchführungspflicht - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG	2
3. Selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG	3 - 4
4. Vieheinheitengrenze - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG	5 - 6
5. Forstwirtschaftliche Nutzung - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG	7 - 8

6.	Sondernutzungen - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 oder Satz 2 EStG	9 - 13
7.	Hof- und Gebäudeflächen	14
8.	Rumpfwirtschaftsjahr	15
9.	Neugründung und Betriebsübernahme	16 - 22
10.	Wegfallmitteilung	23
11.	Rückkehr zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	24
II.	Gewinnermittlung auf Grund eines Antrags i. S. d. § 13a Absatz 2 EStG	25
III.	Ermittlung des Durchschnittssatzgewinns - § 13a Absatz 3 EStG	26 - 29
IV.	Ermittlung des Gewinns der landwirtschaftlichen Nutzung - § 13a Absatz 4 EStG	
1.	Ermittlung des Grundbetrags - § 13a Absatz 4 Satz 2 EStG	30
2.	Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung - § 13a Absatz 4 Satz 3 EStG	31 - 33
V.	Ermittlung des Gewinns der forstwirtschaftlichen Nutzung - § 13a Absatz 5 EStG	
1.	Grundsätze	34
2.	Pauschalierung des Gewinns aus Holznutzungen	35 - 36
3.	Ermittlung des Gewinns für die übrige Forstwirtschaft	37
VI.	Ermittlung des Gewinns der Sondernutzungen - § 13a Absatz 6 EStG	38 - 40
VII.	Ermittlung der Sondergewinne - § 13a Absatz 7 EStG	
1.	Grundsätze	41
2.	Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und dem dazugehörigen Aufwuchs, Gebäuden, immateriellen Wirtschaftsgütern und Beteiligungen	42 - 46
3.	Veräußerung von übrigem Anlagevermögen und von Tieren	47 - 51
4.	Entschädigungen für den Verlust, den Untergang oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Tieren	52 - 54
5.	Auflösung von Rücklagen	55
6.	Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach § 9b Absatz 2 EStG	56
7.	Einnahmen aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten, die dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden	57 - 75
a)	Grundsätze	57 - 58
b)	Nebenbetriebe (R 15.5 Absatz 3 EStR)	59 - 61
c)	Verwertung organischer Abfälle (R 15.5 Absatz 4 EStR)	62

d)	Absatz eigener und fremder Erzeugnisse (R 15.5 Absatz 5 und 6 EStR)	63 - 64
e)	Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. Dienstleistungen (R 15.5 Absatz 7 EStR)	65 - 66
f)	Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. besonderen Leistungen (R 15.5 Absatz 8 EStR)	67 - 68
g)	Verwendung von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen (R 15.5 Absatz 9 und 10 EStR)	69
h)	Aufzucht und Halten fremder Tiere	70 - 72
8.	Rückvergütungen	73
VIII.	Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens - § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 EStG	74 - 77
IX.	Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören - § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 6 EStG	78 - 80
B.	Wechsel der Gewinnermittlungsart	
1.	Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 EStG	81 - 82
2.	Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG	83
3.	Besonderheiten beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG n. F.	84 - 85
C.	Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten	86 - 89
D.	Schlussbestimmungen	90 - 91

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung des § 13a EStG in der Fassung des Zollkodex-Anpassungsgesetzes vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417) für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2015 enden, das Folgende:

- A. Neuregelung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG**
 - I. Zugangsvoraussetzungen**
 - 1. Grundsätze**
 - 1** Die Einkünfte aus einem selbst bewirtschafteten Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sind grundsätzlich nach der Gewinnermittlungsvorschrift des § 13a EStG zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 5 oder Satz 2

EStG erfüllt sind. Zu den selbst bewirtschafteten Nutzungen gehören auch im Ausland belegene Betriebsteile eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (z. B. Traktatländereien).

2. Buchführungspflicht - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG

- 2 Eine die Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG ausschließende Buchführungspflicht muss gesetzlich begründet sein (§§ 140, 141 AO). Daher ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auch dann anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige für diesen Betrieb freiwillig Bücher führt und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse macht und keinen wirksamen Antrag nach § 13a Absatz 2 EStG gestellt hat.

3. Selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG

- 3 Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist anwendbar, wenn die selbst bewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung am 15. Mai des laufenden Wirtschaftsjahres nicht mehr als 20 Hektar betragen; zur Neugründung eines Betriebs und zum Rumpfwirtschaftsjahr vgl. RdNr. 15 und 16 ff.
- 4 Zur Ermittlung der maßgeblichen Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung sind alle selbst bewirtschafteten Flächen i. S. d. § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a BewG i. V. m. R 13.2 Absatz 3 Satz 1 EStR zu berücksichtigen. Dies gilt auch, soweit die Flächen als Grundvermögen bewertet wurden. Zur Berücksichtigung der Hof- und Gebäudeflächen vgl. RdNr. 14. Maßgeblich ist die für den Stichtag 15. Mai des laufenden Wirtschaftsjahres auf der Grundlage des Automatisierten Liegenschaftskatasters nachgewiesene Flächengröße. Nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören die Sondernutzungen (§ 13a Absatz 6 EStG i. V. m. § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c bis e BewG). Ferner sind das Abbauland, Geringstland und Unland (§ 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 BewG) nicht zu berücksichtigen.

4. Vieheinheitengrenze - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG

- 5 Bei der Prüfung der Vieheinheitengrenze nach § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG von 50 Vieheinheiten sind die im Wirtschaftsjahr erzeugten und gehaltenen Tiere i. S. v. § 13 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 bis 4 EStG i. V. m. § 51 BewG sowie der Anlage 1 zum BewG zu berücksichtigen. Die Grundsätze zum Strukturwandel nach R 15.5 Absatz 2 EStR sind entsprechend anzuwenden.

- 6** Zu den in die Prüfung der Vieheinheitengrenze einzubeziehenden Tieren gehören auch die im Betrieb des Land- und Forstwrirts gehaltenen und erzeugten fremden Tiere (vgl. RdNr. 70).

5. Forstwirtschaftliche Nutzung - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG

- 7** Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist nicht anwendbar, wenn ausschließlich selbst bewirtschaftete Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung vorhanden sind.
- 8** Bei der Prüfung, ob die Grenze von 50 Hektar der forstwirtschaftlichen Nutzung überschritten ist, ist die für den Stichtag 15. Mai des laufenden Wirtschaftsjahres auf der Grundlage des Automatisierten Liegenschaftskatasters nachgewiesene Flächengröße maßgebend; zur Berücksichtigung der Hof- und Gebäudeflächen vgl. RdNr. 14. Zur Neugründung eines Betriebs und zum Rumpfwirtschaftsjahr vgl. RdNr. 15 und 16 ff.

6. Sondernutzungen - § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 oder Satz 2 EStG

- 9** Zu den Sondernutzungen i. S. d. § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 und Absatz 6 EStG i. V. m. § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c bis e BewG gehören die weinbauliche Nutzung, die gärtnerischen Nutzungsteile Gemüsebau, Blumen/Zierpflanzenbau, Obstbau und Baumschulen, der Anbau von Hopfen, Spargel, Tabak und anderen Sonderkulturen sowie die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen.
- 10** Zu den sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen gehören insbesondere die Binnenfischerei, die Teichwirtschaft, die Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft, die Imkerei, die Wanderschäfferei, die Saatzucht, der Pilzanbau, die Produktion von Nützlingen, die Weihnachtsbaumkulturen und die Kurzumtriebsplantagen.
- 11** Für die Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist nicht erforderlich, dass neben einer selbst bewirtschafteten Sondernutzung auch selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung vorhanden sind.
- 12** Bei Prüfung der Zugangsvoraussetzung für eine Sondernutzung, die in Anlage 1a Nummer 2 zu § 13a EStG aufgeführt ist, gilt jeweils die Grenze der Spalte 2. Bei Sondernutzungen, die in Spalte 2 nicht aufgeführt sind, gelten für die Zugangsvoraussetzung keine Grenzen. Zur Ermittlung des Gewinns aus Sondernutzungen vgl. RdNr. 38 - 40.
- 13** Bei der Prüfung, ob die jeweiligen Sondernutzungsgrenzen des § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 oder Satz 2 EStG i. V. m. Anlage 1a Nummer 2 zu § 13a EStG überschrit-

ten sind, ist bei flächengebundenen Nutzungen die für den Stichtag 15. Mai des laufenden Wirtschaftsjahres auf der Grundlage des Automatisierten Liegenschaftskatasters nachgewiesene Flächengröße maßgebend. Bei nicht flächengebundenen Nutzungen ist auf die durchschnittlichen Verhältnisse des laufenden Wirtschaftsjahres abzustellen.

Zur Berücksichtigung der Hof- und Gebäudeflächen vgl. RdNr. 14. Zur Neugründung eines Betriebs und zum Rumpfwirtschaftsjahr vgl. RdNr. 15 und 16 ff.

7. Hof- und Gebäudeflächen

- 14** Die Hof- und Gebäudeflächen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, jedoch ohne den zur Wohnung gehörenden Grund und Boden, sind in die einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen im Sinne des § 160 Absatz 2 Satz 1 BewG einzubeziehen (vgl. § 163 Absatz 13 BewG, R 13a.2 Absatz 1 Satz 2 EStR). Dies erfolgt bei mehreren vorhandenen Nutzungen grundsätzlich anteilig im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung. Anstelle einer anteiligen Zuordnung zu den einzelnen Nutzungen können vorhandene Hof- und Gebäudeflächen aus Vereinfachungsgründen der landwirtschaftlichen Nutzung zugeordnet werden.

8. Rumpfwirtschaftsjahr

- 15** Umfasst ein Rumpfwirtschaftsjahr nicht den Stichtag 15. Mai, ist hinsichtlich der Zugangsvoraussetzungen anstelle dieses Stichtags auf die Verhältnisse am Ende des Wirtschaftsjahres abzustellen. Zu den Einzelheiten bei Neugründung und Betriebsübernahme vgl. RdNr. 16 ff.

9. Neugründung und Betriebsübernahme

- 16** Bei Neugründung und Betriebsübernahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bestimmt sich die Zulässigkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausschließlich nach § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG.
- 17** Bei der Neugründung eines Betriebs durch erstmalige Aufnahme einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit oder der Übernahme eines Betriebs bedarf es keiner Mitteilung des Finanzamts, wenn die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG nicht vorliegen. Für die Zugangsvoraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, 4 und 5 oder Satz 2 EStG sind grundsätzlich die Verhältnisse am 15. Mai des Wirtschaftsjahres der Neugründung oder der Betriebsübernahme maßgebend.
- 18** Die Gewinnermittlung nach § 13a EStG ist auch anzuwenden, wenn die Zugangsvoraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG zu Beginn des ersten Wirt-

schaftsjahres nicht vorliegen, jedoch am 15. Mai dieses Wirtschaftsjahres erstmals erfüllt sind.

- 19** Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG zu Beginn des ersten Wirtschaftsjahres, aber nicht am 15. Mai dieses Wirtschaftsjahres vor, besteht für das Wirtschaftsjahr keine Berechtigung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Es wird in diesen Fällen nicht beanstandet, wenn für dieses erste Wirtschaftsjahr ein nach den Grundsätzen des § 13a EStG ermittelter Gewinn angesetzt wird. In diesen Fällen bedarf es keiner Mitteilung nach § 13a Absatz 1 Satz 4 EStG.
- 20** Ist das erste Wirtschaftsjahr ein Rumpfwirtschaftsjahr und umfasst dieses nicht den Stichtag 15. Mai, ist hinsichtlich der Zugangsvoraussetzungen anstelle des 15. Mai auf die Verhältnisse am Ende dieses Wirtschaftsjahres abzustellen.
- 21** Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG zu Beginn des ersten Rumpfwirtschaftsjahres, aber nicht am Ende dieses Wirtschaftsjahres vor, besteht für das Wirtschaftsjahr keine Berechtigung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Es wird in diesen Fällen jedoch nicht beanstandet, wenn für dieses erste Wirtschaftsjahr ein nach den Grundsätzen des § 13a EStG ermittelter Gewinn angesetzt wird. In diesen Fällen bedarf es keiner Mitteilung nach § 13a Absatz 1 Satz 4 EStG.
- 22** Bei einem Betriebsübergang sind die persönlichen Zugangsvoraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG grundsätzlich für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu betrachten. Führt die Übernahme eines bisher bestehenden Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, für den der Übergeber bis zum Zeitpunkt der Übergabe den Gewinn zulässiger Weise nach § 4 Absatz 1 oder 3 EStG ermittelt hat, beim Übernehmer zur Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres, ist die Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für dieses (Rumpf-) Wirtschaftsjahr ausgeschlossen (§ 13a Absatz 1 Satz 3 EStG). Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen der Übernehmer die Zugangsvoraussetzungen grundsätzlich erfüllt. In diesen Fällen kommt es bis zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahres zu einer Übernahme der Bindungsfrist für den Übernehmer. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 3 EStG vor, treten die Rechtsfolgen des § 13a Absatz 2 Satz 2 EStG nicht ein. Möchte der Übernehmer die Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 oder 3 EStG auch für die darauf folgenden Wirtschaftsjahre fortführen, muss er die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a Absatz 2 EStG abwählen.

10. Wegfallmitteilung

- 23** Die Mitteilung nach § 13a Absatz 1 Satz 4 EStG soll innerhalb einer Frist von einem Monat vor Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres bekanntgegeben werden (vgl. aber BFH vom 29. März 2007 - BStBl II S. 816). Bis zum Beginn dieses Wirtschaftsjahres ist der Gewinn noch nach Durchschnittssätzen zu ermitteln.

11. Rückkehr zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

- 24** Das Wort „letztmalig“ in § 13a Absatz 1 Satz 4 EStG bedeutet nicht, dass eine Rückkehr zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu einem späteren Zeitpunkt ausgeschlossen ist. Der Gewinn ist erneut nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG wieder gegeben sind und ein Antrag nach § 13a Absatz 2 EStG nicht gestellt wird. Bestand für den Land- und Forstwirt Buchführungspflicht nach § 141 Absatz 1 AO, ist zuvor die Feststellung der Finanzbehörde erforderlich, dass die Voraussetzungen für die Buchführungspflicht nach § 141 Absatz 1 AO nicht mehr vorliegen (§ 141 Absatz 2 Satz 2 AO). Bei einem Land- und Forstwirt, der weder buchführungspflichtig ist noch die sonstigen Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG erfüllt und dessen Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder 3 EStG ermittelt wird, ist der Gewinn bereits ab dem folgenden Wirtschaftsjahr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn am maßgeblichen Stichtag (grundsätzlich 15. Mai) dieses Wirtschaftsjahres die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG wieder erfüllt sind; § 141 Absatz 2 Satz 2 AO ist nur bei wegfallender Buchführungspflicht anzuwenden. Einer Mitteilung der Finanzbehörde bedarf es insoweit nicht. Ist eine Mitteilung nach § 13a Absatz 1 Satz 4 EStG über den Wegfall der Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG ergangen und liegen am maßgeblichen Stichtag (grundsätzlich 15. Mai) des auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgenden Wirtschaftsjahres die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen wieder vor, hat das Finanzamt die Rechtswirkungen dieser Mitteilung zu beseitigen; § 13a EStG ist weiterhin anzuwenden.

II. Gewinnermittlung auf Grund eines Antrags i. S. d. § 13a Absatz 2 EStG

- 25** Ein Land- und Forstwirt, der seinen Gewinn auf Antrag nach § 13a Absatz 2 EStG für vier aufeinanderfolgende Wirtschaftsjahre nach § 4 Absatz 1 oder 3 EStG ermittelt, ist damit vorübergehend aus der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausgeschieden. Dabei ist Folgendes zu beachten:
1. Wird innerhalb des Vierjahreszeitraums eine der Buchführungsgrenzen des § 141 Absatz 1 AO überschritten, ist der Land- und Forstwirt rechtzeitig vor Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen. Die Mitteilung soll einen Monat vor Beginn des

Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Beginn an die Buchführungspflicht zu erfüllen ist.

2. Werden innerhalb des Vierjahreszeitraums die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bis 5 oder des Satzes 2 EStG nicht mehr erfüllt, soll der Land- und Forstwirt innerhalb einer Frist von einem Monat vor Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres darauf hingewiesen werden, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist.
3. Ist der Land- und Forstwirt vor Beginn eines Wirtschaftsjahres innerhalb des Vierjahreszeitraums darauf hingewiesen worden, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln bzw. dass eine der Buchführungsgrenzen überschritten ist, verkürzt sich der Vierjahreszeitraum entsprechend. Die Rechtsfolge des § 13a Absatz 2 Satz 2 EStG tritt nicht ein, wenn der Land- und Forstwirt für den verkürzten Vierjahreszeitraum den Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder 3 EStG ermittelt hat.
4. Nach Ablauf des Vierjahreszeitraums ist der Gewinn wieder nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG
 - a) erfüllt sind und der Land- und Forstwirt von der Möglichkeit der erneuten Ausübung des Wahlrechtes (§ 13a Absatz 2 EStG) keinen Gebrauch macht,
 - b) nicht mehr erfüllt sind, der Land- und Forstwirt aber noch nicht zur Buchführung aufgefordert oder darauf hingewiesen worden ist, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist.

III. Ermittlung des Durchschnittssatzgewinns - § 13a Absatz 3 EStG

- 26** Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 13a EStG wird der Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 EStG) und der in Anlage 1a Nummer 2 zu § 13a EStG genannten Sondernutzungen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 i. V. m. Absatz 6 Satz 2 EStG) nach den Grundsätzen des § 4 Absatz 1 EStG ermittelt. Alle übrigen Gewinne werden nach der Systematik des § 4 Absatz 3 EStG ermittelt.
- 27** Der Durchschnittssatzgewinn ist die Summe der Gewinne nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 bis 6 EStG. Mit dem Ansatz des Durchschnittssatzgewinns sind alle Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben berücksichtigt. Insbesondere sind verausgabte

Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernde Lasten, die Betriebsausgaben sind, nach § 13a Absatz 3 EStG nicht zusätzlich abziehbar.

- 28** Bei der forstwirtschaftlichen Nutzung, den Sondernutzungen nach § 13a Absatz 6 Satz 3 i. V. m. § 4 Absatz 3 EStG und bei einzelnen Sondergewinntatbeständen können Verluste entstehen, die zu einem negativen Durchschnittssatzgewinn führen können.
- 29** Ist der Gewinn nach § 13a EStG für ein Rumpfwirtschaftsjahr oder ein verlängertes Wirtschaftsjahr zu ermitteln, sind der Grundbetrag (§ 13a Absatz 4 Satz 2 EStG), der Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung (§ 13a Absatz 4 Satz 3 EStG) und die pauschalen Gewinne für Sondernutzungen (§ 13a Absatz 6 Satz 2 EStG) für ein volles Wirtschaftsjahr anzusetzen.

IV. Ermittlung des Gewinns der landwirtschaftlichen Nutzung - § 13a Absatz 4 EStG

1. Ermittlung des Grundbetrags - § 13a Absatz 4 Satz 2 EStG

- 30** Zur Ermittlung des Grundbetrags für ein Wirtschaftsjahr sind alle selbst bewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung i. S. d. § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a BewG ohne Sondernutzungen (§ 13a Absatz 6 EStG i. V. m. § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c bis e BewG) zu berücksichtigen. Zum maßgeblichen Stichtag (grundsätzlich 15. Mai) und zum Umfang der Flächen an diesem Stichtag vgl. RdNr. 3 und 4 sowie RdNr. 14. Für angefangene Hektar ist ein entsprechender Anteil zu berücksichtigen.

2. Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung - § 13a Absatz 4 Satz 3 EStG

- 31** Der Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung je Wirtschaftsjahr ist für im Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehaltene und erzeugte Tiere vorzunehmen. Tiere, die in einem gesonderten Gewerbebetrieb des Steuerpflichtigen oder im Zusammenhang mit einer dem Grunde nach gewerblichen Dienstleistung (§ 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 3 EStG) gehalten oder erzeugt werden, sind nicht zu berücksichtigen. Zur Abgrenzung beim Halten und der Erzeugung fremder Tiere vgl. RdNr. 70.
- 32** Maßgeblich sind bei Tieren des Umlaufvermögens die im Wirtschaftsjahr erzeugten und bei Tieren des Anlagevermögens die im Durchschnitt des Wirtschaftsjahrs gehaltenen Tiere. Die Umrechnung der Tierbestände in Vieheinheiten erfolgt unter Beachtung der bewertungsrechtlichen Vorschriften des § 51 BewG. Der Umrechnungsschlüssel ergibt sich aus Anlage 1 zum BewG.

- 33** Eine Tierzucht und Tierhaltung bis insgesamt einschließlich 25 Vieheinheiten ist mit dem Ansatz des Grundbetrags der landwirtschaftlichen Nutzung nach § 13a Absatz 4 Satz 2 EStG abgegolten. Für alle weiteren Vieheinheiten sind nach Nummer 1 der Anlage 1a zu § 13a EStG 300 Euro pro Vieheinheit als Tierzuschlag für das Wirtschaftsjahr anzusetzen. Für angefangene Vieheinheiten ist ein entsprechender Anteil von 300 Euro zu berücksichtigen.

V. Ermittlung des Gewinns der forstwirtschaftlichen Nutzung - § 13a Absatz 5 EStG

1. Grundsätze

- 34** Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist der Gewinn aus forstwirtschaftlicher Nutzung nach den Grundsätzen des § 4 Absatz 3 EStG zu ermitteln. Dabei sind gemäß § 13a Absatz 5 EStG zwingend die pauschalen Betriebsausgaben nach § 51 EStDV zu berücksichtigen.

2. Pauschalierung des Gewinns aus Holznutzungen

- 35** Die Einnahmen aus Holznutzungen umfassen die Erlöse aus der Verwertung des Holzes, die im Wirtschaftsjahr zugeflossen sind. Hierzu gehören insbesondere die Erlöse für das veräußerte und der Teilwert für das entnommene Holz. Nicht dazu gehören die Einnahmen aus einer anderen Nutzung des Waldes, wie z. B. aus der Verpachtung einzelner Flächen, der Ausübung der Jagd, dem Verkauf von Früchten des Waldes (Beeren, Pilze, Bärlauch) oder von Reisholz und Grünschnitt. Zinsen aus der Kreditierung von Holzverkäufen gehören ebenfalls nicht zu den Einnahmen aus Holznutzungen, sondern zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. d. § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 6 EStG.
- 36** Zur Ermittlung des Gewinns aus Holznutzungen sind bei einer Verwertung von Holz auf dem Stamm 20 % und bei einer Verwertung von eingeschlagenem Holz 55 % der zugeflossenen Einnahmen als Betriebsausgaben abziehbar. Alle übrigen Einnahmen in sachlichem Zusammenhang mit Holznutzungen (z. B. Entschädigungen, Zuschüsse zur Abgeltung erhöhter Betriebsausgaben) sind in voller Höhe zu erfassen. Damit sind sämtliche Betriebsausgaben nach den Grundsätzen des § 4 Absatz 3 EStG abgegolten, die die forstwirtschaftlichen Flächen betreffen. Ausgenommen hiervon sind die Wiederaufforstungskosten und die Minderung des Buchwerts für das jeweilige Wirtschaftsgut Baumbestand (vgl. BMF-Schreiben vom 16. Mai 2012 - BStBl I S. 595).

3. Ermittlung des Gewinns für die übrige Forstwirtschaft

- 37** Die pauschalen Betriebsausgaben von 20 % bzw. 55 % gelten nicht für die Ermittlung des Gewinns aus Waldverkäufen sowie für die übrigen Einnahmen und die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben. Der Gewinn aus Waldverkäufen wird entsprechend der Regelung des § 51 Absatz 5 EStDV grundsätzlich als Sondergewinn nach § 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a EStG und die Ermittlung des Gewinns für das übrige Anlagevermögen als Sondergewinn nach § 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b oder c EStG erfasst. Einnahmen aus der Verpachtung von Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung und der Jagdpacht sind nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 EStG zu erfassen, ohne dass es darauf ankommt, ob sich die Jagd auf landwirtschaftliche oder forstwirtschaftliche Flächen bezieht. Für alle übrigen Einnahmen, die nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Holznutzungen stehen (vgl. RdNr. 35) und nicht nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 und 6 EStG zu erfassen sind, gilt § 51 Absatz 5 EStDV.

VI. Ermittlung des Gewinns der Sondernutzungen - § 13a Absatz 6 EStG

- 38** Bei der Ermittlung der Gewinne aus Sondernutzungen im Sinne des § 13a Absatz 6 i. V. m. § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c bis e BewG ist für jede selbst bewirtschaftete Nutzung und für jeden selbst bewirtschafteten Nutzungsteil ein Sondergewinn zu ermitteln. Zur Frage der Definition der Sondernutzungen und deren Umfang zum maßgeblichen Stichtag (grundsätzlich 15. Mai) vgl. RdNr. 9 - 13 und RdNr. 14.
- 39** Nach § 13a Absatz 6 Satz 2 EStG ist bei jeder einzelnen Sondernutzung, die die in Anlage 1a Nummer 2 - Spalte 3 zu § 13a EStG genannte Grenze überschreitet, ein Gewinn von 1.000 Euro je Sondernutzung für das Wirtschaftsjahr anzusetzen. Dagegen ist für jede Sondernutzung, die unter dieser Grenze liegt, ein Gewinn von 0 Euro für das Wirtschaftsjahr anzusetzen. Der Gewinn aus Sondernutzungen nach § 13a Absatz 6 Satz 2 EStG ist ein nach den Grundsätzen des § 4 Absatz 1 EStG ermittelter Gewinn.
- 40** Für Sondernutzungen, die nicht in der Anlage 1a Nummer 2 zu § 13a EStG aufgeführt sind (vgl. RdNr. 9 - 13), ist innerhalb des § 13a EStG eine Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG erforderlich (§ 13a Absatz 6 Satz 3 EStG). Zu diesen Sondernutzungen gehören insbesondere der Anbau von Tabak, der Anbau von Energieholz auf Kurzumtriebsplantagen und die Produktion von Nützligen. Für diese Sondernutzungen ist bei der im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen vorzunehmenden Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG für Wirtschaftsgüter, die ausschließlich dieser Sondernutzung dienen, die Vornahme der Absetzung für Abnutzung nur in glei-

chen Jahresbeträgen zulässig; im Übrigen gilt die Absetzung für Abnutzung im Rahmen des Durchschnittssatzgewinns als in Anspruch genommen (§ 13a Absatz 3 Satz 3 EStG).

VII. Ermittlung der Sondergewinne - § 13a Absatz 7 EStG

1. Grundsätze

- 41** Die Ermittlung aller Sondergewinne nach § 13a Absatz 7 EStG erfolgt einschließlich der damit verbundenen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nach § 4 Absatz 3 EStG (vgl. RdNr. 86 - 89). Betriebseinnahmen i. S. v. § 13a Absatz 7 Satz 1 EStG sind die zugeflossenen Erlöse einschließlich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Entsprechendes gilt im Falle der Entnahme für den an deren Stelle tretenden Wert und die daraus resultierende gesetzliche Umsatzsteuer.

2. Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und dem dazugehörigen Aufwuchs, Gebäuden, immateriellen Wirtschaftsgütern und Beteiligungen

- 42** Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder Entnahme des zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens und des dazugehörigen Aufwuchses (z. B. stehendes Holz und Dauerkulturen) sowie der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude, immateriellen Wirtschaftsgüter und Beteiligungen ist stets als Sondergewinn zu erfassen und nicht mit dem Ansatz des Durchschnittssatzgewinns nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 bis 3 und 5 bis 6 EStG abgegolten.
- 43** Für Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden und des dazugehörigen Aufwuchses sowie von Gebäuden kann unter den Voraussetzungen des § 6c i. V. m. § 6b EStG eine Rücklage gebildet werden. Gleiches gilt unter den Voraussetzungen der R 6.6 EStR für die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung. Soweit für das Wirtschaftsgut Grund und Boden und ggf. immaterielle Wirtschaftsgüter ein Buchwert nach § 55 EStG anzusetzen ist, sind die Grundsätze dieser Vorschrift anzuwenden.
- 44** Bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG ist die Bildung und Beibehaltung von gewillkürtem Betriebsvermögen nach den für die Land- und Forstwirtschaft geltenden allgemeinen Grundsätzen möglich. Die unter RdNr. 42 - 43 genannten Grundsätze gelten auch für Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens.
- 45** Zu den Beteiligungen gehören insbesondere die zum Betriebsvermögen gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Mitunternehmeranteile gehören nicht zu den Beteiligungen, wenn sie außerhalb der Gewinnermittlung nach § 13a EStG als gesondertes Betriebsvermögen behandelt werden.

- 46** Ist der Land- und Forstwirt an einer Bruchteilsgemeinschaft (z. B. Maschinen-gemeinschaft) beteiligt, die keine eigene Gewinnerzielungsabsicht verfolgt, ist der Ei-gentumsanteil des Steuerpflichtigen an Wirtschaftsgütern des Gemeinschafts-vermögens ertragsteuerrechtlich wie ein eigenes Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen zu behandeln. In diesen Fällen bezieht sich die Regelung des § 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG bei Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts einschließlich der Grenze von 15.000 Euro auf den Eigentumsanteil des Steuerpflich-tigen (vgl. RdNr. 47 - 51).

3. Veräußerung von übrigem Anlagevermögen und von Tieren

- 47** Die Veräußerung oder Entnahme der übrigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und von Tieren ist unter den Voraussetzungen des § 13a Absatz 7 Nummer 1 Buchsta-be b EStG nicht mit dem Ansatz des Durchschnittssatzgewinns nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 bis 3 EStG abgegolten.
- 48** Der für die Prüfung der Grenze von 15.000 Euro maßgebliche Veräußerungspreis ist der bürgerlich-rechtliche Gesamtpreis, d. h. einschließlich der gesetzlichen Um-satzsteuer. Entsprechendes gilt im Falle der Entnahme für den an dessen Stelle tretenden Wert und die daraus resultierende gesetzliche Umsatzsteuer. Erfolgt die Veräuße-rung des Wirtschaftsguts durch einen Tausch oder einen Tausch mit Baraufgabe, so ist die Angemessenheit des Werts für das hingeebene Wirtschaftsgut auf Verlangen des Finanzamts glaubhaft zu machen.
- 49** Bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von übrigem Anlagevermögen ist der Buchwert des jeweiligen Wirtschaftsguts zu ermitteln. Dabei sind die Vorgaben der amtlichen Abschreibungstabellen zu berücksichtigen. Wird ein Wirtschaftsgut in mehreren Abschreibungstabellen angeführt, ist vorrangig die amtliche Abschreibungs-tabelle für die Land- und Forstwirtschaft anzuwenden.
- 50** Soweit sich die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht aus einem vom Steuer-pflichtigen geführten Anlageverzeichnis ergeben oder nicht mehr nachgewiesen wer-den können, dürfen allenfalls die vom Steuerpflichtigen angemessen geschätzten An-schaffungs- bzw. Herstellungskosten und der glaubhaft daraus abgeleitete Buchwert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebs-vermögen anerkannt werden.
- 51** Bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Tieren gelten die vorste-henden Regelungen entsprechend. Dabei ist ohne Bedeutung, ob das jeweilige Tier er-tragsteuerrechtlich dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzurechnen ist. Die Ermitt-lung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, der zu berücksichtigenden Abset-

zungen für Abnutzung sowie eines ggf. anzusetzenden Schlachtwerts kann nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 14. November 2001 (BStBl I S. 864) erfolgen.

4. Entschädigungen für den Verlust, den Untergang oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und Tieren

- 52** Gewährte Entschädigungen für den Verlust, den Untergang oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Tieren i. S. d. § 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a oder b EStG sind als Sondergewinn zu erfassen (§ 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c EStG). Bei der Prüfung der Grenze von 15.000 Euro ist die für das jeweilige Wirtschaftsgut i. S. d. § 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG gezahlte Entschädigung einschließlich Umsatzsteuer maßgebend.
- 53** Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene Einnahmen oder als Ersatz für erhöhte Betriebsausgaben gewährt werden, sind bei entsprechendem Veranlassungszusammenhang mit dem Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung nach § 13a Absatz 4 EStG und dem Gewinn aus Sondernutzungen nach § 13a Absatz 6 Satz 2 EStG abgegolten. Bei der forstwirtschaftlichen Nutzung sind diese Entschädigungen nach den Regelungen des § 51 EStDV zu erfassen. Pauschale Betriebsausgaben sind nur zu berücksichtigen, soweit die Zahlungen auf entgangene Einnahmen aus Holznutzungen entfallen.
- 54** Einheitlich gewährte Entschädigungen sind für die Anwendung der vorstehenden Grundsätze nach deren wirtschaftlichen Gehalt aufzuteilen.

5. Auflösung von Rücklagen

- 55** Soweit im Rahmen der Gewinnermittlung für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eine Rücklage gebildet wurde (z. B. §§ 6b, 6c EStG, R 6.6 EStR), ist die Auflösung der Rücklage als Sondergewinn zu erfassen.

6. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach § 9b Absatz 2 EStG

- 56** Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus Vorsteuerberichtigungen i. S. d. § 15a UStG sind im Zeitpunkt des Zuflusses bzw. Abflusses als Sondergewinn zu erfassen (§ 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 EStG).

7. Einnahmen aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten, die dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden

a) Grundsätze

- 57** Soweit Einnahmen (Erlöse und Entnahmen) nach den allgemeinen Grundsätzen in einem gesonderten Gewerbebetrieb zu erfassen sind (Abgrenzung zu Einkünften i. S.

v. § 13 EStG; vgl. insbesondere R 15.5 EStR), sind sie dem Grunde nach kein innerhalb der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zu berücksichtigender Sondergewinn.

- 58** Sind Einnahmen aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten noch dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, werden sie abzüglich pauschaler Betriebsausgaben in Höhe von 60 % nach § 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 3 EStG i. V. m. Nummer 3 der Anlage 1a zu § 13a EStG innerhalb der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen als Sondergewinn erfasst. Zu den genannten Tätigkeiten gehören insbesondere die innerhalb der Grenzen nach R 15.5 Absatz 11 EStR ausgeübten Tätigkeiten i. S. d. R 15.5 Absatz 3 bis 10 EStR.

b) Nebenbetriebe (R 15.5 Absatz 3 EStR)

- 59** Die Be- und Verarbeitung überwiegend eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse im Rahmen einer ersten Bearbeitungsstufe ist als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit mit dem jeweiligen Gewinn nach § 13a Absatz 4 bis 6 EStG abgegolten.
- 60** Gleiches gilt für Substanzbetriebe, soweit die gewonnene Substanz im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird. Der Verkauf oder die Entnahme einer gewonnenen Substanz innerhalb der Grenzen der R 15.5 Absatz 3 EStR ist dagegen als Sondergewinn zu erfassen (§ 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 3 EStG i. V. m. Nummer 3 der Anlage 1a zu § 13a EStG).
- 61** Die Be- und Verarbeitung überwiegend fremder Erzeugnisse oder die Bearbeitung überwiegend eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse im Rahmen einer zweiten und weiteren Bearbeitungsstufe kann unter den Voraussetzungen der R 15.5 Absatz 11 EStR der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sein, ist aber dem Grunde nach eine gewerbliche Tätigkeit. In diesem Fall sind die hieraus erzielten Einnahmen unter Abzug der pauschalen Betriebsausgaben von 60 % als Sondergewinn zu erfassen.

c) Verwertung organischer Abfälle (R 15.5 Absatz 4 EStR)

- 62** Ist die Verwertung organischer Abfälle nach R 15.5 Absatz 4 Satz 1 und 2 EStR eine dem Grunde nach land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, so ist sie mit dem Ansatz des jeweiligen Gewinns nach § 13a Absatz 4 bis 6 EStG abgegolten. Zu Tätigkeiten nach R 15.5 Absatz 4 Satz 3 EStR vgl. RdNr. 69.

d) Absatz eigener und fremder Erzeugnisse (R 15.5 Absatz 5 und 6 EStR)

63 Der Absatz eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse ist als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit mit dem jeweiligen Gewinn nach § 13a Absatz 4 bis 6 EStG abgegolten.

64 Der Absatz fremder Erzeugnisse ist unter den Voraussetzungen der R 15.5 Absatz 11 EStR der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Die hieraus erzielten Einnahmen sind unter Abzug der pauschalen Betriebsausgaben von 60 % als Sondergewinn zu erfassen.

e) Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. Dienstleistungen (R 15.5 Absatz 7 EStR)

65 Der Absatz eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse ist bezogen auf die jeweilige Tätigkeit in folgenden Fällen als land- und forstwirtschaftlich zu qualifizieren und mit dem Ansatz des jeweiligen Gewinns nach § 13a Absatz 4 bis 6 EStG abgegolten:

- Lieferung ausschließlich eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse ohne Dienstleistung;
- Lieferung ausschließlich eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse i. V. m. grundsätzlich gewerblichen Dienstleistungen bis zu 50 % der Erlöse;
- Lieferung eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse von mindestens 50 % i. V. m. der Lieferung fremder Erzeugnisse und grundsätzlich gewerblichen Dienstleistungen bis zu insgesamt 50 % der Erlöse.

66 Der Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. darüber hinausgehenden gewerblichen Dienstleistungen oder einem darüber hinausgehenden Absatz fremder Erzeugnisse i. V. m. gewerblichen Dienstleistungen führt zu einer insgesamt grundsätzlich gewerblichen Tätigkeit und kann nur unter den Voraussetzungen der R 15.5 Absatz 11 EStR der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sein. Die hieraus erzielten Einnahmen sind unter Abzug der pauschalen Betriebsausgaben von 60 % als Sondergewinn zu erfassen.

f) Absatz eigener Erzeugnisse i. V. m. besonderen Leistungen**(R 15.5 Absatz 8 EStR)**

- 67** Der Ausschank von eigen erzeugten, der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnenden Getränken ist eine Form der Vermarktung und als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit mit dem Ansatz des jeweiligen Gewinns nach § 13a Absatz 4 bis 6 EStG abgegolten.
- 68** Dagegen ist der Absatz von Speisen und anderen Getränken (z. B. fremde Getränke, 2. Bearbeitungsstufe), die im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit abgegeben werden, nur unter den Voraussetzungen der R 15.5 Absatz 11 EStR der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Die hieraus erzielten Einnahmen sind unter Abzug der pauschalen Betriebsausgaben von 60 % als Sondergewinn zu erfassen.

g) Verwendung von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen**(R 15.5 Absatz 9 und 10 EStR)**

- 69** Die Verwendung von Wirtschaftsgütern sowie Dienstleistungen i. S. d. R 15.5 Absatz 9 und 10 EStR sind unabhängig vom Empfänger der Leistung (Landwirt oder Nichtlandwirt) dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeiten, die unter den Voraussetzungen der R 15.5 Absatz 11 EStR der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden können. Die hieraus erzielten Einnahmen sind unter Abzug der pauschalen Betriebsausgaben von 60 % als Sondergewinn zu erfassen.

h) Aufzucht und Halten fremder Tiere

- 70** Zieht der Steuerpflichtige innerhalb der Grenzen des § 13 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG auf eigenes wirtschaftliches Risiko im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit fremde Tiere auf, so ist dies mit dem Ansatz des Gewinns nach § 13a Absatz 4 EStG abgegolten. Zur Abgrenzung der dem Grunde nach land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit und der dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeit bei Pensionspferdehaltung vgl. BFH vom 29. November 2007 (BStBl 2008 II S. 425).
- 71** Beschränkt sich die Leistung des Steuerpflichtigen im Wesentlichen auf die Vermietung des Stallplatzes, so liegen Mieteinnahmen nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 EStG vor (vgl. dazu RdNr. 74 - 77).
- 72** Übt ein Land- und Forstwirt im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 13a EStG eine Pensionstierhaltung aus, so bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, die hieraus erzielten gesamten Einnahmen ohne Aufteilung in einzelne Leistungsbereiche unter Abzug der pauschalen Betriebsausgaben von 60 % als Sondergewinn zu erfassen.

8. Rückvergütungen

- 73** Zur Abgrenzung von Hilfs- und Nebengeschäften im Rahmen genossenschaftlicher Rückvergütungen ist R 20 Absatz 6 Nummer 3 und 4 KStR 2004 einschlägig.

VIII. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens - § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 EStG

- 74** Die Ermittlung der Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens erfolgt unter Berücksichtigung des § 11 Absatz 1 EStG. Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 EStG ist die entgeltliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens. Auf die Bezeichnung des Vertrages über die Nutzungsüberlassung kommt es nicht an.
- 75** Zu erfassen sind Einnahmen aus einer Nutzungsüberlassung, die ohne Zugehörigkeit der überlassenen Wirtschaftsgüter zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen als vermögensverwaltende Tätigkeit zu qualifizieren wäre. Hierzu gehört insbesondere die Nutzungsüberlassung von Grund und Boden, Gebäuden, beweglichen oder immateriellen Wirtschaftsgütern und von Ferienzimmern/-wohnungen im Rahmen der R 15.5 Absatz 13 EStR.
- 76** Werden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Zusammenhang mit mehr als nur unbedeutenden Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten zur Nutzung überlassen, liegen insgesamt Einnahmen nach R 15.5 Absatz 9 EStR vor (vgl. dazu RdNr. 69).
- 77** Die nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 EStG anzusetzenden Nutzungsentgelte dürfen nicht um Betriebsausgaben gemindert werden (vgl. BFH vom 5. Dezember 2002 - BStBl 2003 II S. 345). Bei einer Vermietung einer zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Wohnung zählen auch zusätzlich zur Grundmiete vereinnahmte Umlagen und Nebentgelte zu den anzusetzenden Nutzungsentgelten (vgl. BFH vom 14. Mai 2009 – BStBl II S. 900). Dies gilt auch für die im Zusammenhang mit einer Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern vereinnahmte gesetzliche Umsatzsteuer.

IX. Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören - § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 6 EStG

- 78** Nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 6 EStG sind sämtliche Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. v. § 20 EStG zu erfassen, die nach § 20 Absatz 8 EStG den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind. Die Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 6 EStG erfolgt unter Berücksichtigung des § 11 Absatz 1 EStG. Ein Abzug von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Einnahmen aus Kapitalvermögen kommt nicht in Betracht.
- 79** Unterliegen Einnahmen aus Kapitalvermögen dem Teileinkünfteverfahren, sind die Einnahmen nur in Höhe des steuerpflichtigen Teils von 60 % zu erfassen (§ 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d EStG).
- 80** Einnahmen aus Kapitalvermögen, die aus betrieblichen Mitteln stammen, können der Abgeltungsteuer nur dann unterworfen werden, wenn der sachliche Zusammenhang mit dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gelöst und die dafür erforderliche Entnahme der Mittel nachweisbar dokumentiert wird.

B. Wechsel der Gewinnermittlungsart

1. Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 EStG

- 81** Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 13a EStG zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Absatz 1 EStG und umgekehrt ist im Bereich des § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und 3 i. V. m. Absatz 6 Satz 2 EStG (Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung und der in der Anlage 1a Nummer 2 zu § 13a EStG genannten Sondernutzungen) kein Übergangsgewinn zu ermitteln.
- 82** In den übrigen Bereichen des § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 bis 6 EStG ist ein Übergangsgewinn nach den Grundsätzen des Übergangs von der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 EStG und umgekehrt zu ermitteln; R 4.6 EStR ist anzuwenden.

2. Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG

- 83** Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 13a EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG und umgekehrt ist im Bereich des § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und 3 i. V. m. Absatz 6 Satz 2 EStG (Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung und der in der Anlage 1a zu § 13a EStG Nummer 2 genannten Sondernutzungen) ein Übergangsgewinn zu ermitteln; R 4.6 EStR ist anzuwenden.

3. Besonderheiten beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG n. F.

- 84** Nach § 13a Absatz 3 Satz 2 EStG n. F. findet die Vorschrift des § 6 Absatz 2a EStG keine Anwendung. Außerhalb der Geltung des § 13a EStG gebildete Sammelposten sind beim Übergang zu § 13a EStG nicht als Abrechnungsbetrag zu berücksichtigen.
- 85** Außerhalb der Geltung des § 13a EStG n. F. zulässiger Weise in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge können bei Anwendung des § 13a EStG n. F. nicht nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG zum Gewinn des Wirtschaftsjahres der Investition hinzugerechnet werden, da die Regelungen zu den Investitionsabzugsbeträgen nicht angewendet werden dürfen (§ 13a Absatz 3 Satz 2 EStG). Demzufolge sind in Vorjahren beanspruchte Investitionsabzugsbeträge gemäß § 7g Absatz 3 EStG im Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs rückgängig zu machen. Zu den Einzelheiten vgl. RdNrn. 49 und 55 des BMF-Schreibens vom 20. November 2013 (BStBl I S. 1493); RdNr. 1 Satz 2, RdNr. 47 Satz 2 und RdNr. 54 Satz 2 des BMF-Schreibens sind nicht weiter anzuwenden. Im Hinblick auf die gesetzliche Änderung bezüglich der Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist es aus Billigkeitsgründen nicht zu beanstanden, wenn beim Übergang auf die Neuregelung des § 13a EStG im Rahmen der Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 2015 oder das abweichende Wirtschaftsjahr 2015/2016 noch bestehende Investitionsabzugsbeträge nicht nach § 7g Absatz 3 EStG im ursprünglichen Abzugsjahr rückgängig gemacht, sondern unter sinngemäßer Anwendung von § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG in voller Höhe hinzugerechnet werden.

C. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

- 86** Soweit innerhalb der Gewinnermittlung nach § 13a EStG Gewinne nach den Grundsätzen des § 4 Absatz 3 EStG zu ermitteln sind (§ 13a Absatz 5, Absatz 6 Satz 3 und Absatz 7 EStG), sind die hierfür geltenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsvorschriften anzuwenden. Bei der Ermittlung des Gewinns aus der forstwirtschaftlichen Nutzung gemäß § 13a Absatz 5 EStG ist nach dem BMF-Schreiben vom 16. Mai 2012 (BStBl I S. 595) zu verfahren.
- 87** Ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis ist nur für die in § 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a EStG genannten Wirtschaftsgüter zu führen (§ 13a Absatz 7 Satz 3 EStG). Bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern i. S. v. § 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b

EStG kann ein Restbuchwert nur abgezogen werden, wenn dieser nachgewiesen oder nach RdNr. 50 glaubhaft gemacht wird.

- 88** Werden dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeiten ausgeführt (§ 13a Absatz 7 Satz 1 Nummer 3 EStG), sind die daraus erzielten Einnahmen aufzuzeichnen. Darüber hinaus obliegt es dem Steuerpflichtigen, die Voraussetzungen von R 15.5 Absatz 11 EStR nachzuweisen.
- 89** Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nach anderen steuerrechtlichen oder außersteuerlichen Vorschriften bleiben unberührt. Auf § 147 Absatz 1 Nummer 5 AO wird hingewiesen.

D. Schlussbestimmungen

- 90** Die vorstehenden Grundsätze gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2015 enden. Die R 13a.1 und R 13a.2 EStR sind für diese Wirtschaftsjahre nicht mehr anzuwenden.
- 91** Nach § 52 Absatz 22a Satz 3 EStG gilt die Bindungsfrist für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 13a Absatz 2 EStG a. F. freiwillig nach § 4 Absatz 1 oder 3 EStG ermitteln, fort. Der Zeitraum der Abwahl der Gewinnermittlung nach § 13a EStG wird dadurch nicht unterbrochen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.