

§ 4a

Gewinnermittlung, Wirtschaftsjahr

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1)¹Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln.²Wirtschaftsjahr ist

1. bei Land- und Forstwirten der Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni. ²Durch Rechtsverordnung kann für einzelne Gruppen von Land- und Forstwirten ein anderer Zeitraum bestimmt werden, wenn das aus wirtschaftlichen Gründen erforderlich ist;
2. bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, der Zeitraum, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen. ²Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum ist steuerlich nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird;
3. bei anderen Gewerbetreibenden das Kalenderjahr. ²Sind sie gleichzeitig buchführende Land- und Forstwirte, so können sie mit Zustimmung des Finanzamts den nach Nummer 1 maßgebenden Zeitraum als Wirtschaftsjahr für den Gewerbebetrieb bestimmen, wenn sie für den Gewerbebetrieb Bücher führen und für diesen Zeitraum regelmäßig Abschlüsse machen.

(2) Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb bei der Ermittlung des Einkommens in folgender Weise zu berücksichtigen:

1. Bei Land- und Forstwirten ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres auf das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr beginnt, und auf das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet, entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen. ²Bei der Aufteilung sind Veräußerungsgewinne im Sinne des § 14 auszuscheiden und dem Gewinn des Kalenderjahres hinzuzurechnen, in dem sie entstanden sind;
2. bei Gewerbetreibenden gilt der Gewinn des Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

§ 8b EStDV

Wirtschaftsjahr

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595)

¹Das Wirtschaftsjahr umfasst einen Zeitraum von zwölf Monaten.²Es darf einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen, wenn

1. ein Betrieb eröffnet, erworben, aufgegeben oder veräußert wird oder
2. ein Steuerpflichtiger von regelmäßigen Abschlüssen auf einen bestimmten Tag zu regelmäßigen Abschlüssen auf einen anderen bestimmten Tag übergeht. ²Bei Umstellung eines Wirtschaftsjahres, das mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr und bei Umstellung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres auf ein

anderes vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gilt dies nur, wenn die Umstellung im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird.

§ 8c EStDV

Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 596)

(1)¹Als Wirtschaftsjahr im Sinne des § 4a Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes können Betriebe mit

1. einem Futterbauanteil von 80 Prozent und mehr der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung den Zeitraum vom 1. Mai bis 30. April,
2. reiner Forstwirtschaft den Zeitraum vom 1. Oktober bis 30. September,
3. reinem Weinbau den Zeitraum vom 1. September bis 31. August bestimmen.
²Ein Betrieb der in Satz 1 bezeichneten Art liegt auch dann vor, wenn daneben in geringem Umfang noch eine andere land- und forstwirtschaftliche Nutzung vorhanden ist. ³Soweit die Oberfinanzdirektionen vor dem 1. Januar 1955 ein anderes als die in § 4a Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes oder in Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsjahre festgesetzt haben, kann dieser andere Zeitraum als Wirtschaftsjahr bestimmt werden; dies gilt nicht für den Weinbau.

(2)¹Gartenbaubetriebe und reine Forstbetriebe können auch das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr bestimmen.²Stellt ein Land- und Forstwirt von einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr um, verlängert sich das letzte vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr um den Zeitraum bis zum Beginn des ersten mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr; ein Rumpfwirtschaftsjahr ist nicht zu bilden.³Stellt ein Land- und Forstwirt das Wirtschaftsjahr für einen Betrieb mit reinem Weinbau auf ein Wirtschaftsjahr im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 3 um, gilt Satz 2 entsprechend.

(3) Buchführende Land- und Forstwirte im Sinne des § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2 des Gesetzes sind Land- und Forstwirte, die auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung oder ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD/Rechtsanwalt/StB, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4a

	Anm.	Anm.
I. Grundinformation zu § 4a	1	
II. Rechtsentwicklung des § 4a und Reformüberlegungen		
1. Rechtsentwicklung	2	
2. Reformüberlegungen	3	
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 4a	4	
		IV. Geltungsbereich des § 4a
		1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich
		6
		2. Anwendung auf Personengesellschaften
		a) Grundsätze
		7
		b) Gesellschaftsrechtliche Veränderungen bei Personenhandels- gesellschaften
		8

	Anm.		Anm.
3. Anwendung im Beitrittsgebiet	9	V. Verhältnis des § 4a zu anderen Vorschriften	12
4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	10	VI. Verfahrensfragen	16

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Wirtschaftsjahr als Ermittlungszeitraum**

	Anm.		Anm.
I. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr (Abs. 1 Satz 1)	20	2. Maßgebender Zeitraum für das Wirtschaftsjahr eingetragener Gewerbetreibender (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	
II. Wirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Nr. 1)		a) Zeitraum, für den regelmäßig Abschlüsse gemacht werden	46
1. Eigenschaft als Land- und Forstwirt (Nr. 1 Satz 1) . . .	24	b) Erstmalige Wahl des Wirtschaftsjahres durch eingetragene Gewerbetreibende	
2. Maßgebender Zeitraum für das Wirtschaftsjahr von Land- und Forstwirten		aa) Wahl des Normalwirtschaftsjahres durch eingetragene Gewerbetreibende	47
a) Normalwirtschaftsjahr und Rumpfwirtschaftsjahre von Land- und Forstwirten	28	bb) Wahl eines Rumpfwirtschaftsjahres durch eingetragene Gewerbetreibende	50
b) Sonderwirtschaftsjahre von Land- und Forstwirten (Nr. 1 Satz 2 iVm. § 8c EStDV)		3. Umstellung des Wirtschaftsjahres bei eingetragenen Gewerbetreibenden (Nr. 2 Satz 2)	
aa) Rechtsentwicklung des § 8c EStDV	32	a) Überblick zu Nr. 2 Satz 2	55
bb) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Sonderregelungen	33	b) Umstellung des Wirtschaftsjahres	
cc) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen für die Wahl der Sonderwirtschaftsjahre (§ 8c Abs. 1 EStDV) . . .	34	aa) Begriff der Umstellung . .	56
dd) Wahlrecht auf Bildung des Kalenderjahres als Wirtschaftsjahr und Bildung eines verlängerten Wirtschaftsjahres (§ 8c Abs. 2 EStDV)	35	bb) Abgrenzung zwischen Betriebsöffnung und Umstellung	57
III. Wirtschaftsjahr der im Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden (Abs. 1 Nr. 2)		cc) Voraussetzungen und Durchführung der Umstellung	60
1. Eingetragene Gewerbetreibende (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	40	c) Einvernehmen mit dem Finanzamt zur Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr	
		aa) Einvernehmen als anfechtbarer Verwaltungsakt	63
		bb) Entscheidungsmaßstäbe für die Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahres	64

Anm.

Anm.

IV. Wirtschaftsjahr der nicht im Handelsregister eingetragen

Gewerbetreibenden (Abs. 1 Nr. 3) 65

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zeitliche Zuordnung des Gewinns bei
abweichendem Wirtschaftsjahr**

Anm.

Anm.

I. Vorbemerkung 70

2. Abweichende Zurechnung von Veräußerungsgewinnen (Nr. 1 Satz 2) 72

II. Land- und Forstwirte (Abs. 2 Nr. 1)

1. Zeitanteilige Aufteilung des Gewinns (Nr. 1 Satz 1) 71

III. Keine Gewinnaufteilung bei Gewerbetreibenden (Abs. 2 Nr. 2) 73

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4a

Schrifttum: MEUSCHEL, Muß die Registereintragung eines Vollkaufmannes bei Beginn des abweichenden Wirtschaftsjahres vorliegen?, BB 1949, 389; THEIS, Abweichendes Wirtschaftsjahr und Steuerfestsetzung bei Land- und Forstwirten, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, FR 1950, 173; BÄRSCH, Die steuerliche Problematik des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs, Diss. Göttingen 1963; VANGEROW, Wirtschaftsjahrumstellung „im Einvernehmen mit dem FA“, StuW 1963, 403; HAKELBERG, Die Umstellung des Wirtschaftsjahres und das Einvernehmen mit dem Finanzamt hierüber, Diss. Köln 1964; GRIEGER, Anmerkung zu BFH v. 11.10.1966 – I R 47/64, BB 1967, 106; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH v. 9.11.1966 – I R 47/64, FR 1967, 366; Voss, Zur steuerlichen Anerkennung von Geschäftsjahr-Umstellungen in Fällen des § 333 (3) AktG, DB 1968, 1598; LITTMANN, Aus der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH (Teil I), FR 1969, 213; TIPKE, Anmerkung zu BFH v. 22.8.1968 – IV 244/63, BB 1969, 123; Voss, Zur Wahl des Bilanzstichtags, DStR 1969, 221; HOFFMANN, Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren Rechtsprechung des BFH, StuW 1970, 416; BÖKELMANN, Nutzungen und Gewinn bei Unternehmensnießbrauch, Tübingen 1971; FICHELTMANN, Der Nießbrauch an Unternehmen und Beteiligungen, DStR 1974, 273; KNOBBE-KEUK, Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschaft, StuW 1974, 1; RAUPACH, Probleme der Gewinnverwirklichung bei Mitunternehmern, JbFStR 1975/76, 238; RAUPACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht – Einheit der Gesellschaft oder Vielheit von Gesellschaftern, FR 1976, 238; MESSMER, Die Fiktion im Steuerrecht – Bräuche und Missbräuche, StbJb. 1977/78, 65; SCHUHMAN, Zum „Einvernehmen mit dem Finanzamt“ bei der Umstellung des Wirtschaftsjahrs, StBp. 1978, 4; OFFERHAUS, Umstellung des Wirtschaftsjahres, StBp. 1980, 286; BIRKHOLZ, Das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr, Inf. 1981, 56; FLOTHMANN, Die steuerliche Problematik des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs bei Land- und Forstwirten, Diss. Gießen, 1981; KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, Köln 1982; KAMMANN, Stichtagsprinzip und zukunftsorientierte Bilanzierung, Köln 1988; STRECK/SCHWEDHELM, Zwei aufeinanderfolgende Rumpfwirtschaftsjahre – stets unzulässig?, BB 1988, 679; DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND, Schreiben des Deutschen Steuerberaterverbands v. 15.3.1991 an das BMF: Abweichendes Wirtschaftsjahr sollte auch bei der Umsatzsteuer zugelassen werden, Stbg. 1991, 197; ROSE/

GLORIUS, Beratungsrelevante Erkenntnisse aus der jüngsten Rechtsprechung zu § 42 AO, DB 1992, 2207; SCHÖN, Der Nießbrauch an Sachen, Köln 1992; KANZLER, Fragwürdige Rückwirkung am Beispiel der Aufhebung des Sanierungsprivilegs, FR 1997, 897; KANZLER, Umstellung des Wirtschaftsjahrs bei Forstbetrieb, FR 2000, 102; KANZLER, Wirtschaftsjahrbezogenes Zuflußprinzip und Ausnahmen, FR 2000, 336; KEMPERMANN, Kein abweichendes Wirtschaftsjahr für Freiberufler, FR 2000, 203; THIELEMANN, Die Legitimation von Gewinnermittlungswahlrechten im Einkommensteuerrecht, Frankfurt am Main 2000; SCHOOR, Wirtschaftsjahr und abweichendes Wirtschaftsjahr bei Gewerbetreibenden, StBp. 2003, 245; HEINICKE/HEUSER, Die zeitliche Zuordnung von Gewinnen beim Ausscheiden aus einer Personengesellschaft – Gesellschaften mit abweichendem Wirtschaftsjahr nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG, DB 2004, 2655; ROSE/GLORIUS-ROSE, Zur jüngsten Rechtsprechung des BFH hinsichtlich § 42 AO, DB 2004, 2174; KEMPF/ZIPFEL, Offene Fragen der Einkommenszurechnung bei abweichendem Wirtschaftsjahr im Organkreis, DStR 2005, 1301; SCHIFFERS, Abweichendes Wirtschaftsjahr als Gestaltungsmissbrauch? GmbH-StB 2005, 51; FINK, Abweichendes Wirtschaftsjahr einer Holding, NWB Fach 17, 2175(33/2007); WÜLLINKEMPER, Besteuerungszeitpunkt des Anteils am laufenden Gewinn bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr, EFG 2007, 327; SCHWEDHELM, Die Gestaltung der GmbH-Satzung unter steuerlichen Gesichtspunkten, SAM 2009, 212; DÖTSCH, Zurechnung des Gewinns bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr, jurisPR-SteuerR 48/2010 Anm. 1; FRITZ, Das Wirtschaftsjahr in der Einkommensteuer, SteuStud. 2010, 375; KANZLER, Fiktion der Gewinnzurechnung in § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt nicht bei der Aufgabe der Mitunternehmerstellung im ersten Veranlagungszeitraum eines abweichenden Wirtschaftsjahrs, FR 2011, 30; WENGENROTH, Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahrs, EStB 2011, 124; PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012; HAHN, Organschaft beim Erwerb von Anteilen an einer sog. Vorratsgesellschaft, jurisPR-SteuerR 11/2013 Anm. 6.

I. Grundinformation zu § 4a

1

Die Vorschrift regelt in zwei Absätzen den als Wj. bezeichneten Gewinnermittlungszeitraum (Abs. 1) und die zeitliche Zuordnung des Gewinns, wenn dieser für ein vom Kj. abweichendes Wj. ermittelt wird (Abs. 2). Diese Regelungen gelten nur für die Einkünfte aus LuF sowie für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die sowohl bei der Wahl des Gewinnermittlungszeitraums als auch hinsichtlich der Zurechnung der Gewinne unterschiedlich behandelt werden. Grund für diese Unterschiede sind ua. die handelsrechtl. Vorgaben für die gewerblichen Einkünfte und die durch die Urproduktion bestimmten Besonderheiten land- und forstwirtschaftl. Betriebe. Die Vorschrift gilt seit dem EStRG 1974 (s. Anm. 2) unverändert. Änderungen ergaben sich aber bei den aufgrund der Ermächtigung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 erlassenen Sonderregelungen für Land- und Forstwirte in § 8c EStDV (s. Anm. 32).

Der Gewinnermittlungszeitraum für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als dritter betrieblicher Einkunftsart richtet sich nach der allgemeinen Regelung des § 2 Abs. 7 (Jahressteuerprinzip).

II. Rechtsentwicklung des § 4a und Reformüberlegungen

1. Rechtsentwicklung

2

Vorgänger der Vorschrift (eingefügt durch EStRG 1974) waren § 2 Abs. 5 (seit EStG 1934) und Abs. 6 (seit ÄndG v. 29.4.1950).

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): § 10 Abs. 1 bestimmte das Wj. zum Gewinnermittlungszeitraum für Land- und Forstwirte sowie für Gewer-

betreibende; bei Letzteren konnte das Wj. vom Kj. abweichen, wenn sie nach Handelsrecht buchführungspflichtig waren oder tatsächlich Bücher führten. Das Wj. war unter der Bezeichnung Steuerabschnitt gleichzeitig Steuerbemessungszeitraum, für den das Einkommen des Stpfl. ermittelt wurde.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): § 2 Abs. 5 trennte wegen der vielfach schwierigen Einkommensermittlung für den Steuerabschnitt den Gewinnermittlungs- vom Steuerbemessungszeitraum (vgl. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 35). Bemessungszeitraum wurde wie bei den übrigen Stpfl. das Kj.; der Gewinn eines abweichenden Wj. wurde dem Kj. zugeteilt, in dem es endete. Ein solches Wj. konnten nur buchführungspflichtige Kaufleute haben, die auch tatsächlich Bücher führten.

EStG 1938 v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113): Nach § 2 Abs. 5 durften nur noch solche Gewerbetreibende ein abweichendes Wj. wählen, die im Handelsregister eingetragen waren und ordnungsgemäß Bücher führten.

Die Währungsreform machte Übergangsvorschriften erforderlich. Das Kj. 1948 wurde in einen RM- und einen DM-VZ. aufgespalten. Für abweichende Wj. bestanden Sonderregelungen (vgl. im Einzelnen § 1 Abs. 2 und 3 Steuerüberleitungsgesetz in Art. X des Anhangs zum MRG Nr. 64 v. 22.6.1948, WiGBL. 1948 Nr. 14, VOBl. BZ 1948, 173, StuZBl. 1948, 123, sowie § 3 des II. Steuerneuordnungsgesetzes v. 20.4.1949, WiGBL. 1949, 69 betr. zeitanteilige Aufteilung).

Der Gewinn II/1948 konnte in ein 1949 ablaufendes Wj. einbezogen werden (§ 3 der 17. DV z. Umstellungsgesetz idF von Art. I der 26. DV z. Umstellungsgesetz v. 21.9.1949, VOBl. BZ 1949, 245; § 73 Abs. 7 DMBilG v. 21.8.1949, BGBl. 1950, 2 betr. Vollkaufleute; § 15 Veranlagungsgesetz v. 23.3.1950, BGBl. 1950, 48, betr. andere Gewerbetreibende; vgl. auch Abschn. 9 und 10 EStR II/1948 und 1949 sowie FinMin. NRW v. 5.1.1951, BStBl. II 1951, 4).

Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 29.4.1950 (BGBl. 1950, 95): § 2 Abs. 6 änderte die Gewinnzuteilung: Die Gewinne von Land- und Forstwirten waren nunmehr zeitanteilig, Gewinne von Gewerbetreibenden mit abweichendem Wj. im Verhältnis der Umsätze auf die beteiligten Kj. aufzuteilen (vgl. §§ 2, 2b EStDV 1950–1953, § 3 EStDV 1955, Abschn. 10–12 EStR 1950–51, 5–6/1953, 3–4/1955). Zu den stl. Auswirkungen von Schachteleinnahmen vgl. BFH v. 25.9.1962 – I 286/61 U, BStBl. III 1962, 517.

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352):

- In § 2 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 wurde die Umstellung des Wj. = Kj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum vom „Einvernehmen mit dem Finanzamt“ abhängig gemacht.
- In § 2 Abs. 6 Nr. 2 – Gewinnzurechnung – kehrte das Gesetz zur Regelung des EStG 1934 zurück: Es teilte den Gewinn eines vom Kj. abweichenden Wj. wieder demjenigen Kj. zu, in dem das Wj. endet, da sich die Gewinnaufteilung nach den Umsätzen als zu schwerfällig erwiesen hatte (auf Antrag des FinAussch., vgl. BTDrucks. 2/3509, 3, zu BTDrucks. 2/3509, 2/3510, 7; THEIS, FR 1950, 173 [193]). Gültig bereits für Wj., die im Kj. 1956 begannen (vgl. Art. 2 StÄndG v. 18.7.1958, BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die bisherigen Abs. 5 und 6 des § 2 EStG 1971/1974 wurden aus systematischen Gründen als § 4a verselbständigt (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 17).

Zur Rechtsentwicklung des § 8c EStDV s. Anm. 32.

2. Reformüberlegungen

3

Die im Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden sollten ein abweichendes Wj. auch bei Betriebseröffnungen nur noch mit Zustimmung des FA wählen und später nur aus wichtigen betrieblichen Gründen umstellen dürfen (Art. 1 § 9 Abs. 2 Nr. 1 und 2 RegE 3. StRefG, BTDrucks. 7/1470); dieses Vorhaben aus dem Jahr 1974 wurde nicht umgesetzt. Das ursprünglich im Entwurf des StandOG vorgesehene Wahlrecht für Land- und Forstwirte, statt des Regel-Wj. als Wj. das Kj. zu bestimmen (BTDrucks. 12/4158), wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens in abschließenden Beratungen des BT-FinAussch. nicht für zweckmäßig gehalten. Auch ein Vorschlag des Deutschen Steuerberaterverbands, aus Gründen der Arbeitserleichterung in Anlehnung an das österreichische Recht (§ 20 Abs. 1 öUStG) ein abweichendes Wj. im Umsatzsteuerrecht zuzulassen, wurde nicht realisiert (DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND, Schr. v. 15.3.1991 an das BMF, Stbg 1991, 197).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 4a

4

Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt ist das zu versteuernde Einkommen (zvE, § 2 Abs. 5, § 32a Abs. 1 Satz 1). Dieses wird für das Kj. als VZ ermittelt (§ 25 Abs. 1). Bestandteile des Einkommens sind die einzelnen Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten, die daher gleichfalls für einen bestimmten Zeitraum ermittelt werden müssen; dieser wird als Ermittlungszeitraum bezeichnet; s. auch § 25 Anm. 18.

Grundsätzlich Kalenderjahr als Ermittlungszeitraum: Der Ermittlungszeitraum deckt sich grds. mit dem Kj.; für die Gewinne aus LuF sowie aus Gewerbebetrieb sind in Abs. 1 Abweichungen vorgesehen.

Historische Gründe und solche der Branchenüblichkeit und Zweckmäßigkeit – insbes. im Hinblick auf die Erleichterung von Abschlussarbeiten – bestimmen häufig die Wahl des Geschäftsjahres.

Berücksichtigung der Einkünfte bei abweichendem Wirtschaftsjahr: Weicht der Ermittlungszeitraum für bestimmte Einkünfte vom Kj. als Bemessungszeitraum für die ESt ab, so muss geregelt werden, welchem Kj. die Einkünfte zugeteilt werden sollen; dies ist in Abs. 2 geschehen.

Die Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zum Wj. ist in Rspr. und Schrifttum bisher nicht bezweifelt worden. Obwohl die Vorschrift einkunftsspezifische Besonderheiten berücksichtigt, entspricht sie dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung, das allerdings nur einfachgesetzlicher Natur ist (s. etwa BFH v. 6.3.2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516, zu 2.a). Soweit Ermittlungs- und Bemessungszeitraum voneinander abweichen und die veranlagte Steuer dadurch uU nicht der Leistungsfähigkeit entspricht, gilt nichts anderes als für die Einwendungen gegen das Jahressteuerprinzip, dessen Härten etwa durch mögliche Verlustverrechnungen abgemildert werden (BFH v. 17.2.2005 – XI B 138/03, BFH/NV 2005, 1264) oder durch die nach § 4a zugelassenen Wahlrechte zu vermeiden sind.

Der für Landwirte geltende Zwang zur Gewinnermittlung kann uE aber für das Regel-Wj. und die damit verbundene zeitliche Zuordnung der Erträge den Gleichheitssatz verletzen, sofern sich dadurch der Aufwand für die Gewinnermittlung und die StBelastung gegenüber Gewerbetreibenden erhöht (Art. 3 Abs. 1 GG). Weder der für Bestandsaufnahmen günstige Bilanzstichtag noch

das Argument der Tarifglättung bei aufeinander folgenden guten und schlechten Erntejahren bieten eine ausreichende sachliche Rechtfertigung für die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Nr. 1 und des Abs. 2 Nr. 1 gegenüber § 2 Abs. 7, § 4a Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2 Nr. 2 (aA THIELEMANN, Die Legitimation von Gewinnermittlungswahlrechten im Einkommensteuerrecht, 2000, 114).

Soweit das Gesetz mit dem vom Kj. abweichenden Wj. dem Land- und Forstwirt die Bestandsaufnahme und Bilanzierung erleichtern will (s. schon STRUTZ, Kommentar zum EStG 1925, 1927, § 10 Anm. 2, 583) und daher für die verschiedenen Betriebe Abschlusszeitpunkte vorsieht, an denen die Bestände gering sind, weil die Vorjahresernte verkauft ist und die neue Ernte bevorsteht, ist dies für die Gewinnermittlungsarten, die auf eine Bestandsaufnahme verzichten, ohne Bedeutung. Das vom Kj. abweichende Wj. galt daher früher nur für buchführende Land- und Forstwirte (s. STRUTZ, Kommentar zum EStG 1925, 1927, § 10 Anm. 1, 581). Auch der für die zeitliche Zuordnung der Gewinne maßgebende Gesetzeszweck des Ausgleichs schwankender Erträge taugt in Zeiten ständig zunehmender staatlicher Beihilfen an Landwirte (s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 8 mwN), vom Wj. unabhängiger, moderner landwirtschaftlicher Produktionsverfahren, wie zB die Milch- und Schweineproduktion und neuer ertragbringender Nebenbetriebe, wie Biogaserzeugung, kaum noch als sachliche Rechtfertigung für das Verbot einer auf das Kj. bezogenen Gewinnermittlung.

Daher sollten uE die landwirtschaftlichen Sonderregelungen zum Wj. entfallen, den Land- und Forstwirten das Kj. als Gewinnermittlungszeitraum gestattet und das Wahlrecht auf einen abweichenden Bilanzstichtag eingeräumt werden. Mit dieser der Vorschrift des Abs. 1 Nr. 2 entsprechenden Regelung könnte auch den Besonderheiten von Saisonbetrieben Rechnung getragen werden. Überdies wären dann auch die bisherigen, den Land- und Forstwirt begünstigenden Regelungen entbehrlich, wie die in § 149 Abs. 2 Satz 2 AO vorgesehene Verlängerung der Frist zur Abgabe der StErklärungen und die nach § 233a Abs. 2 Satz 2 AO für die Verzinsung maßgebende Karenzzeit von 21 Monaten (s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 8 mwN).

Zur Verfassungswidrigkeit der Regelung des § 8c EStDV zum verlängerten Wj. s. Anm. 33.

5 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 4a

6 1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift bezieht sich nur auf Gewinne aus LuF sowie aus Gewerbebetrieb (§§ 13–17), nicht auf Gewinne aus selbständiger Arbeit nach § 18 (BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498; Schl.-Holst. FG v. 17.8.2009 – 5 V 122/09, EFG 2009, 1826, rkr.).

Eine ins Handelsregister eingetragene Freiberufler-KG, die nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, kann daher kein vom Kj. abweichendes Wj. bilden (vgl. BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498; KANZLER, FR 2000, 991; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4a Rn. 7; NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 9). Das gilt auch für die in das Partnerschaftsregister eingetragene Gesellschaft (BMF v. 21.12.1994, FR 1995, 121). Erzielt die Sozietät wegen Abfärbung gewerbliche Einkünfte (§ 15 Abs. 3 Nr. 1), dann fehlt es an der Handelsregister-Eintragung (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3).

Persönlicher Geltungsbereich:

- ▶ *Körperschaften*: Bei buchführungspflichtigen Körperschaften gilt die Vorschrift nicht, da § 7 Abs. 4 KStG eine Sonderregelung enthält (s. § 7 KStG Anm. 7 und 24 ff.). Anders als § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 knüpft sie nicht an die Eintragung ins Handelsregister an. Sie ist ansonsten inhaltlich identisch mit der Regelung des § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 2. Für nicht buchführungspflichtige Körperschaften gilt weiterhin über § 8 Abs. 1 KStG die Regelung des § 4a (s. auch § 7 KStG Anm. 8 und 25 ff.; R 32 KStR 2004; glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. A 15; NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 11).
- ▶ *Beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige*: Die Vorschrift gilt gleichermaßen für unbeschränkt wie für beschränkt Stpfl. (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 und 2). Zum Wj. für ausländ. Betriebe s. Anm. 10.

2. Anwendung auf Personengesellschaften**a) Grundsätze**

7

Wirtschaftsjahr der Gesellschaft: Die Vorschrift ist anzuwenden auf

- *land- und forstwirtschaftlich tätige Personengesellschaften*: Abs. 1 Nr. 1 (Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni, es sei denn, es fänden Sonder-Wj. Anwendung, s. Anm. 34); die Aufteilung des Gewinns erfolgt nach Abs. 2 Nr. 1 (s. Anm. 71);
- *gewerblich tätige Personenhandelsgesellschaften* (OHG, KG): Abs. 1 Nr. 2 (abweichendes Wj. nach Wahl, s. Anm. 47 ff.);
- *andere gewerblich tätige Personengesellschaften* (insbes. GbR): Abs. 1 Nr. 3 (Wj. = Kj.).

Wirtschaftsjahr bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft: Der Gesellschafter ist an das Wj. der Gesellschaft gebunden, auch wenn er SonderBV hat (BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741; vgl. RAUPACH, JbFStR 1975/76, 238; RAUPACH, FR 1976, 238; NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 10; HEINICKE in SCHMIDT XXXII, § 4a Rn. 6; JAHNDORF in KSM § 4a Rn. B 200; aA KNOBBE-KEUK, StuW 1974, 1 [34]). Führt der Gesellschafter daneben noch einen anderen Betrieb oder ist er an anderen Gesellschaften beteiligt, so haben diese ein eigenes Wj., gleichgültig ob die Beteiligung zum BV eines der Betriebe gehört (glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 10, JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 4).

b) Gesellschaftsrechtliche Veränderungen bei Personenhandelsgesellschaften

8

Errichtung einer Personengesellschaft:

- ▶ *Einbringung eines Betriebs in eine neu gegründete Personengesellschaft*: Mit der Einbringung beginnt für die PersGes. stets ein eigenes Wj. (BFH v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246; v. 26.5.1994 – IV R 34/92, BStBl. II 1994, 891; v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247; H 4a „Umwandlung“ EStH 2011). Das Wj. eines eingebrachten Einzelunternehmens endet mit der Einbringung des Betriebs, weil der Einzelunternehmer keinen eigenen Betrieb mehr hat (BFH v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247). Das Wj. darf bei der Einbringung einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen (BFH v. 26.5.1994 – IV R 34/92, BStBl. II 1994, 891).
- ▶ *Einbringung mehrerer Betriebe in eine neu gegründete Personengesellschaft*: Gleiches muss uE bei der Einbringung mehrerer Betriebe in eine neu gegründete Pers-

Ges. gelten. Wenn ein Unternehmen erst später in einen bereits bestehenden Betrieb der Gesellschaft eingebracht wird, muss uE jedenfalls das von der Gesellschaft gewählte Wj. maßgebend sein (glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 104).

► *Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine neu gegründete Personenhandels-gesellschaft:* Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine neu gegründete gewerblich tätige Personenhandels-gesellschaft darf die PersGes. vorbehaltlich eines Missbrauchs rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO ein eigenes Wj. gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 wählen.

Dazu BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 936. Eine Steuerumgehung ist danach zu bejahen, wenn eine Personen-Obergesellschaft ohne branchenspezifische oder sonst plausible Gründe ihr Wj. in der Weise festlegt, dass dieses einen Monat vor dem Wj. der Personen-Untergesellschaft endet und eine einjährige Steuerpause eintritt (BFH v. 18.12.1991 – XI R 40/89, BFHE 166, 550), nicht aber, wenn dadurch die Entstehung eines Rumpf-Wj. vermieden wird (BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230; vgl. auch FINK, NWB Fach 17, 2175. Bei der Prüfung des Missbrauchs ist uE zu berücksichtigen, dass der gesetzliche Regelfall in Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 vorgesehen ist (zur Kritik auch ROSE/GLORIUS, DB 1992, 2207 [2212 f.]; ROSE/GLORIUS-ROSE, DB 2004, 2174 [2176]; SCHIFFERS, GmbH-StB 2005, 51 [54 f.]).

Gesellschafterwechsel und Ausscheiden von Gesellschaftern bei fortbestehender Gesellschaft berühren das Wj. der Gesellschaft nicht (StRspr., vgl. BFH v. 24.11.1988 – IV R 252/84, BStBl. II 1989, 312; v. 18.12.1990 – VIII R 138/85, BStBl. II 1991, 581; v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770). Nach Auffassung des BFH und der FinVerw. sind die Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen entgegen Abs. 2 Nr. 2 auch dann im Jahr der Veräußerung zu besteuern, wenn die Mitunternehmerschaft ein abweichendes Wj. hat.

BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, BStBl. II 2010, 1043; bereits beiläufig BFH v. 14.9.1974 – IV R 49/74, BStBl. II 1979, 159; v. 22.9.1997 – IV B 113/96, BFH/NV 1998, 454; glA R 4a. Abs. 5 EStR; OFD Frankf. v. 17.8.1988, DStR 1988, 1794). Nach Auffassung des BFH trifft Abs. 2 Nr. 2 keine Zuweisungsentscheidung für Gewinne von Mitunternehmern, die während des abweichenden Wj. aus der Mitunternehmerschaft ausscheiden (glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 52; WACKER in SCHMIDT XXXII. § 16 Rn. 441; WÜLLENKEMPER, EFG 2007, 827; aA HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4a Rn. 24; JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. C 51; HEINICKE/HEUSER, DB 2004, 2655; ebenso FG Düss. v. 28.2.2007 – 7 K 5172/04 E, EFG 2007, 824, aufgeh. durch BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07 BStBl. II 2010, 1043). Nach der Auffassung des BFH lässt sich für den ausscheidenden Mitunternehmer die Zurechnung eines Beteiligungsgewinns durch die Wahl des Zeitpunkts seines Ausscheidens aus der fortbestehenden Mitunternehmerschaft steuern.

Die Auffassung des BFH ist uE schlüssig (s. auch KANZLER, FR 2011, 30). Vordergründig erscheint diese Rspr. zwar in zweifacher Hinsicht widersprüchlich, denn zum einen ist bei fortbestehender Mitunternehmerschaft kein Rumpf-Wj. zu bilden, wenn ein Mitunternehmer vor Ablauf des abweichenden Wj. ausscheidet. Der auf den Ausscheidenden entfallende Gewinn ist daher außerhalb einer Gesellschaftsbilanz zu ermitteln; zur Auseinandersetzung kann die Gesellschaft eine Absichtungsbilanz erstellen, oder von einer zeitanteiligen Schätzung ausgehen. Grundlage dieser Gewinnermittlung ist aber der zum Ende des Wj. erfasste Gewinn. Hierin liegt der zweite Widerspruch. Diese Unstimmigkeiten lösen sich indessen auf, wenn man Abs. 2 Nr. 2 mit dem BFH als eine Regelung begreift, die den laufenden Gewerbebetrieb zum Gegenstand hat und die vom Fortbestand der Einkunftsquelle ausgeht. Regelungen, die die Aufgabe einer betrieblichen Betätigung betreffen, sind daher bei § 16 (§ 14 oder § 18 Abs. 3) zu erwarten. In diesem Sinne regelt § 16 Abs. 2 Satz 2, dass der Wert des BV oder

des Anteils „für den Zeitpunkt der Veräußerung“ (oder Aufgabe) zu ermitteln sei und folgerichtig auch auf diesen Zeitpunkt zu besteuern ist.

Realteilung der Gesellschaft: Wird dem ausscheidenden Gesellschafter von der Gesellschaft ein Betrieb übertragen, so handelt es sich für ihn um eine Betriebseröffnung (sofern er den Betrieb nicht in einen schon bestehenden anderen eingliedert). Die Teilung durch Zuweisung von Einzel-WG führt nur zur Entnahme oder Übertragung in ein anderes BV und hat keinen Einfluss auf das Wj. des übernehmenden Betriebs.

Beendigung der Gesellschaft: Scheiden aus einer PersGes. alle Gesellschafter bis auf einen aus und führt der verbleibende Gesellschafter das Unternehmen allein fort, so endet die Gesellschaft und damit ihr Wj. im Zeitpunkt des Ausscheidens der Gesellschafter.

BFH v. 30.3.1978 – IV R 72/74, BStBl. II 1978, 503; v. 10.2.1989 – III R 11/86, BStBl. II 1979, 519; v. 1.7.1997 – IV B 35/96, BFH/NV 1997, 856; FG Münster v. 14.12.1964 – VIIa 437/64, EFG 1965, 168, rkr.; FG München v. 14.11.1990 – 13 K 13182/86, BB 1991, 587, rkr.

Der verbleibende Gesellschafter muss eine Eröffnungsbilanz aufstellen (BFH v. 9.12.1976 – IV R 34/73, BStBl. II 1977, 241; so auch JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 131). Er kann im Fall des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 das Wj. ohne Zustimmung des FA wählen (aA noch BFH v. 18.3.1964 – IV 284/63 U, BStBl. III 1964, 304; v. 11.10.1966 – I 47/64, BStBl. III 1967, 86). Gehörte die Beteiligung allerdings zu einem anderen Betrieb des Gesellschafters, so tritt dieser Betrieb an die Stelle der Beteiligung und dessen Wj. läuft fort.

Betriebsaufspaltung: Siehe Anm. 57.

Umwandlung (formwechselnde, Abspaltung, Aufspaltung, Verschmelzung): Siehe Anm. 57.

3. Anwendung im Beitrittsgebiet

9

Die Norm gilt auch für Betriebe im Beitrittsgebiet (ehemalige DDR). Diese hatten bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 1 DMBilG zum 1.7.1990 eine Eröffnungsbilanz zu erstellen. Zum 31.12.1990 war für die Betriebe eine Schlussbilanz aufzustellen (§§ 53, 58 DMBilG, BStBl. I 1990, 692; BFH v. 14.9.1994 – I R 136/93, BStBl. II 1994, 382). Bei Firmen-Neugründungen oder -Erwerben im Jahr 1990 erfolgte die Wahl des Abschlusszeitpunkts erst mit der Schlussbilanz für das erste Wj., das im Kj. 1991 endete (BMF v. 17.8.1992, FR 1992, 702).

Bei Stpfl. mit Gewineinkünften waren Wj. im Kj. 1990 die Zeiträume vom 1. Juni bis 30. Juni und vom 1. Juli bis zum 31. Dezember (§ 53 DMBilG). Zum Wj. bei landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften s. BMF v. 17.11.1992, StEK EStG § 4a Nr. 6.

4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

10

Betriebstätten im Ausland: Im Inland zu versteuernde Einkünfte sind nach hM nach deutschem StRecht zu ermitteln (s. § 5 Anm. 12; BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 60; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.4.2., sog. Betriebstättenerlass). Für die ausländ. Betriebstätte eines unbeschränkt stpfl. inländ. Handelsgewerbes ist daher das inländ. Wj. maßgebend, selbst wenn das ausländ. Handelsrecht den Betriebstätengewinn anders ermittelt (BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94).

Gewerbliche Unternehmen im Ausland: Das Ergebnis eines abweichenden ausländ. Wj. kann nicht gem. Abs. 2 Nr. 2 in das bei seiner Beendigung laufende Kj. aufgenommen werden. Da ein abweichendes Wj. nur bei Eintragung des Stpfl. im deutschen Handelsregister anerkannt wird, muss der ausländ. Gewinn vielmehr auf das Kj. (notfalls im Weg der Schätzung) umgerechnet werden (so auch NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 6). Dies gilt auch bei Beteiligung an ausländ. PersGes.

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Ausland: Bei Unterhaltung einer ausländ. Landwirtschaft wird man auch hier das Ergebnis eines abweichenden Wj. auf die beteiligten Kj. aufteilen müssen, da das landwirtschaftliche Wj. auf inländ. Verhältnisse zugeschnitten ist (glA ZAISCH in LEINGÄRTNER, Kap. 2 Rn. 3). Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 ist iVm. § 8c Abs. 1 EStDV ist daher auch für Zwecke der Gewinnermittlung eines im Ausland belegenen Betriebs oder des Progressionsvorbehalts anzuwenden (glA GIERE in FELSMANN, Rn. A 409; NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 6).

Der Gewinn einer inländischen Betriebsstätte eines beschränkt stpfl. Gewerbetreibenden wird gleichfalls nach inländ. Recht ermittelt; ein abweichendes Wj. kommt in Betracht, wenn die Betriebsstätte nach § 13d HGB im Handelsregister eingetragen ist. Auch für beschränkt stpfl. Landwirte ist der Gewinn nach dem landwirtschaftlichen Wj. zu ermitteln (glA ZAISCH in LEINGÄRTNER, Kap. 2 Rn. 15).

11 Einstweilen frei.

12 V. Verhältnis des § 4a zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften (§§ 4 Abs. 2, 5 Abs. 1): Die Umstellung des Wj. ist keine Bilanzänderung, denn § 4 Abs. 2 und § 4a Abs. 1 sowie § 7 Abs. 4 KStG schließen einander aus (glA KANZLER, FR 1997, 897 [899] mwN zur aA; s. auch § 4 Anm. 371 mwN zur aA). Zur Maßgeblichkeit bei Bestimmung des Bilanzstichtags s.u.

Verhältnis zum Handelsrecht: Das handelsrechtl. Geschäftsjahr gilt gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 auch für das StRecht.

► *Freie Wahl des Abschlussstichtags:* Der Kaufmann darf den regelmäßigen Abschlussstichtag nach §§ 240 Abs. 2, 242 Abs. 1 HGB frei wählen und diesen später auch durch einen anderen Stichtag ersetzen. Bei Eröffnung, Beendigung oder Umstellung kann sich ein kürzeres Geschäftsjahr ergeben, im letzten Fall nur mit Zustimmung des FA (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; s. auch ADS VI. § 240 HGB Rn. 67 ff.). Wj. und Geschäftsjahr können daher ggf. voneinander abweichen (so FG Hamb. v. 3.12.1996 – VII 176/94, EFG 1997, 603, rkr.).

► *Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung* (§ 238 Abs. 1 HGB) wird nicht dadurch berührt, dass ein handelsrechtl. zulässig gewählter Abschlussstichtag stl. nicht anerkannt wird (BFH v. 7.2.1969 – VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337; v. 9.12.1976 – IV R 34/73, BStBl. II 1977, 241).

Verhältnis zum Körperschaftsteuerrecht: Siehe Anm. 6.

Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht: Im Rahmen des § 10 GewStG ist auch die Vorschrift des § 4a anzuwenden. Einzelheiten s. GLANEGGER/GÜROFF, 7. Aufl. 2009, § 10 GewStG Rn. 3; LENSKI/STEINBERG, § 10 GewStG Rn. 2 ff.

Verhältnis zu §§ 8b und 8c EStDV: Die Regelungen in §§ 8b und 8c ergänzen die Vorschriften über das Wj. Die Regelungen in § 8b haben keine rechtsbegründ-

dende Wirkung. Ermächtigungsgrundlage für sie ist § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b. § 8c regelt Sonder-Wj. für bestimmte Land- und Forstwirte (s. Anm. 34) und stützt sich formal auf die Ermächtigung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 sowie auf § 51 Abs. 1 Nr. 3. Zur jeweils anwendbaren Fassung des § 8c EStDV vgl. § 84 Abs. 2 EStDV. Zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 33.

Einstweilen frei.

13–15

VI. Verfahrensfragen

16

Die Vorschrift räumt verschiedene Wahlrechte ein:

- ▶ *Die Zustimmung des Finanzamts ist erforderlich* (zum Verfahren s. Anm. 64) bei
 - Umstellung des Wj. durch ins Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende auf ein vom Kj. abweichendes Wj. (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; s. Anm. 55 ff.);
 - Bestimmung des landwirtschaftlichen Wj. als Wj. auch für den Gewerbebetrieb bei buchführenden Gewerbetreibenden, die gleichzeitig buchführende Land- und Forstwirte sind (Abs. 1 Nr. 3 Satz 2; s. Anm. 65).
- ▶ *Keiner Zustimmung des Finanzamts bedarf es* bei ins Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden für die
 - erstmalige Wahl des Wj. (s. Anm. 57 ff.),
 - Umstellung eines abweichenden Wj. auf das Kj. (s. Anm. 55 ff.).

Zu den Besonderheiten bei Land- und Forstwirten s. Anm. 35 „Zustimmung des Finanzamts“.

Im Übrigen sind die Regelungen des § 4a über das Wj. für Land- und Forstwirte und nicht ins Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende zwingend. Ermittelt daher ein Stpfl. unzulässigerweise seinen Gewinn nach einem abweichenden Wj., kann die Gewinnermittlung der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden. Vielmehr ist der im Kj. bezogene Gewinn im Wege der Schätzung zu ermitteln. Dies hat regelmäßig durch eine zeitanteilige Aufteilung der Gewinne zu geschehen (dazu BFH v. 23.9.1999 – IV R 41/98, BStBl. II 2000, 24). Sind aber einzelne Besteuerungszeiträume bereits bestandskräftig veranlagt, so ist analog Abs. 2 Nr. 2, § 8b EStDV der Rumpf-Wj.-Gewinn in der letzten änderbaren Veranlagung zu erfassen (BFH v. 12.7.2007 – X R 34/05, BStBl. II 2007, 775; KEMPERMANN, FR 2000, 203; HEINICKE in SCHMIDT XXXII, § 4a Rn. 13).

Einstweilen frei.

17–19

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Wirtschaftsjahr als Ermittlungszeitraum

I. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr (Abs. 1 Satz 1)

20

Rechtsgrundlagen für das Wj. sind neben Abs. 1 die §§ 8b, 8c EStDV.

Begriff des Wirtschaftsjahres: Der Gewinn von Land- und Forstwirten sowie Gewerbetreibenden (s. Anm. 1 und 6) gem. Abs. 1 Satz 1 ist nach dem Wj. zu ermitteln; dieses ist Gewinnermittlungszeitraum (vgl. die Überschrift zu § 4a). Es entspricht in Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 dem handelsrechtl. Geschäftsjahr (§ 240 Abs. 2 HGB); die Eintragung in das Handelsregister ist dabei zwingende Voraussetzung.

§ 4a Anm. 20–24 B. Abs. 1: Wirtschaftsjahr als Ermittlungszeitraum

Dauer des Wirtschaftsjahres: Das Wj. beträgt regelmäßig zwölf Monate (Abs. 1 Nr. 1 und 3; § 8b Satz 1 EStDV, § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB). In Ausnahmefällen kann es kürzer (Rumpf-Wj., s.u.), aber auch länger sein (§ 8c Abs. 2 Satz 2 und 3 EStDV).

Rumpfwirtschaftsjahr: Das Rumpf-Wj. (vgl. § 8b Satz 2 EStDV) ist notwendige Folge, wenn der Betrieb während des gesetzlich vorgeschriebenen oder gewählten Wj. eröffnet oder beendet wird, ebenso wie bei Umstellung des bisherigen Wj. (s. BFH v. 23.9.1999 – IV R 59/98, BStBl. II 2000, 170; v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247). Bei Land- und Forstwirten können sich Umstellungen auch durch Strukturwandel aufgrund der Regelung des § 8c Abs. 1 EStDV ergeben (s. Anm. 34f.). § 8b Satz 2 EStDV nennt die wichtigsten Anlässe, ist aber nicht erschöpfend (BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; v. 22.10.1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829); s. auch Anm. 28, 50 und 60.

► *Betriebsaufgabe und Liquidation:* Bei der Liquidation dauert das Wj. fort. Es entsteht kein Rumpf-Wj. (BFH v. 21.1.1965 – IV 33/63 U, BStBl. III 1965, 227). Anders verhält es sich bei KapGes. (vgl. BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; v. 22.10.1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829).

► *Insolvenz:* Auch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat keinen Einfluss auf das strechtl. Wj. (BFH v. 7.11.1963 – IV 210/62 S, BStBl. III 1966, 784; BFH v. 8.6.1972 – IV R 129/66, BStBl. II 1972, 784; v. 12.9.1972 – VIII R 23/67, BStBl. III 1972, 946; für den Fall des zustande gekommenen Zwangsvergleichs im Konkursverfahren s. BFH v. 29.1.1987 – IV R 80/84, BFH/NV 1987, 711). Die Regelung des § 155 Abs. 2 InsO, aufgrund derer mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein neues Geschäftsjahr beginnt, hat keinen Einfluss auf das Wj. Das FA kann aber seine Zustimmung nicht versagen, wenn aufgrund dieser Vorschrift die Umstellung des Wj. begehrt wird (so auch NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 18; aA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 39; SCHMIESZEK in B/B, § 4a Rn. 57; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4a Rn. 34).

Verschiedene Wirtschaftsjahre eines Steuerpflichtigen: Da der Gewinn für einen bestimmten Betrieb ermittelt wird, kommen mehrere unterschiedliche Wj. in Betracht. Dies gilt zB, wenn mehrere Betriebe vorhanden sind, aber auch, wenn ein Stpfl. gleichzeitig Gewerbetreibender und Landwirt ist.

21–23 Einstweilen frei.

II. Wirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Nr. 1)

24 1. Eigenschaft als Land- und Forstwirt (Nr. 1 Satz 1)

Das Normal-Wj. für Land- und Forstwirte gilt nur für Stpfl., die Einkünfte aus LuF erzielen. Zur Abgrenzung von anderen Einkunftsarten s. § 13 Anm. 15 ff.

In das Handelsregister eingetragene Land- und Forstwirte: Auch bei Eintragung von Land- und Forstwirten in das Handelsregister (§ 3 Abs. 2 HGB) gelten das land- und forstwirtschaftliche Wj. und die Zuordnung der Einkünfte nach Abs. 2 Nr. 1. Eine land- und forstwirtschaftliche Personenhandels-gesellschaft kann daher ungeachtet ihrer Eintragung ins Handelsregister ihren Abschlussstichtag nicht frei bestimmen (so auch KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 11).

Land- und Forstwirte als Verpächter des Betriebs, die bis zur Erklärung der Betriebsaufgabe Einkünfte aus LuF beziehen, unterliegen auch dem Normal-Wj. der LuF (BFH v. 11.3.1965 – IV 60/61 U, BStBl. III 1965, 286; Ländere rlass v. 17.12.1965, BStBl. II 1966, 34 Abschn. 4 Abs. 1; glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 27; HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4a Rn. 8; aA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 26 mwN). Der Verpächter hat seinen Gewinn uE nach dem Kj. zu ermitteln, weil die Regelungen des Abs. 1 Nr. 1 und des § 8c EStDV ersichtlich von einem aktiven land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgehen, bei Nutzungsüberlassung der Erntezyklus aber nicht mehr bestimmend für die Einkunftserzielung ist. Der Verpächter eines Gewerbebetriebs kann das abweichende Wj. allerdings beibehalten (R 4a Abs. 3 EStR; s. Anm. 57).

Einstweilen frei.

25–27

2. Maßgebender Zeitraum für das Wirtschaftsjahr von Land- und Forstwirten

a) Normalwirtschaftsjahr und Rumpfwirtschaftsjahre von Land- und Forstwirten

28

Normalwirtschaftsjahr von Land- und Forstwirten: Das Normal-Wj. dauert vom 1. Juli bis 30. Juni (Abs. 1 Nr. 1).

► *Bedeutung des Normalwirtschaftsjahres:* Es handelt sich um einen festliegenden Zeitraum. Eine Umstellung des Normal-Wj. kommt daher nicht in Betracht. Abweichungen vom Normal-Wj. sind aber aufgrund des § 8c EStDV möglich (s. Anm. 35).

► *Mehrere Betriebe:* Falls für einen Betrieb ein Sonder-Wj. gilt, kann der Stpfl. auch unterschiedliche Wj. haben (s. auch Anm. 20 aE).

Rumpfwirtschaftsjahre von Land- und Forstwirten: In den Fällen des § 8c Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStDV ist ein Rumpf-Wj. ausgeschlossen (zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 33). Rumpf-Wj. (s. Anm. 20) ergeben sich ansonsten vor allem durch die verschiedenen Fälle des Strukturwandels.

► *Betriebsöffnung, Betriebseinstellung, Betriebsveräußerung:* Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb während des Wj. eröffnet oder eingestellt, erworben oder veräußert, so entsteht ein Rumpf-Wj. (§ 8b Satz 2 EStDV; BFH v. 19.4.2007 – IV R 28/05, ZSteu. 2007, R. 654).

► *Betriebsverpachtung:* Der Verpächter erzielt Einkünfte aus LuF. Bis zur Betriebsaufgabe ist daher das land- und forstwirtschaftliche Wj. maßgebend (BFH v. 23.8.1979 – IV R 95/75, BStBl. II 1980, 8; v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; aA Anm. 24 aE).

► *Einbringung in Personengesellschaften:* Bringen Landwirte ihren Betrieb in eine PersGes. (GmbH, OHG, KG) ein, so beginnt für die Gesellschaft das Wj. neu. Für die Gesellschaft gilt das land- und forstwirtschaftliche Wj. Bei der Einbringung im laufenden Wj. entsteht demnach sowohl für den Einbringenden als auch für die Gesellschaft ein Rumpf-Wj. Gleiches gilt, wenn ein Landwirt seinen Einzelbetrieb an eine OHG verpachtet (SonderBV I), an der er als Mitunternehmer beteiligt ist (vgl. BFH v. 18.9.2002 – IV S 3/02, BFH/NV 2003, 187; v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247; s. Anm. 8 und 20).

► *Ein Strukturwandel* hat Einfluss auf das Wj. Er kann sich sowohl als Übergang zum Gewerbebetrieb und umgekehrt, als auch innerhalb der Einkünfte aus LuF

§ 4a Anm. 28–32 B. Abs. 1: Wirtschaftsjahr als Ermittlungszeitraum

zwischen verschiedenen Nutzungsarten vollziehen (so auch KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 20). Der Strukturwandel zum Gewerbebetrieb oder zur LuF ist wie die Einstellung und Eröffnung des Betriebs zu behandeln.

Wandelt sich der land- und forstwirtschaftliche Betrieb, zB aufgrund schädlichen Zukaufs (s. § 13 Anm. 17.), in einen Gewerbebetrieb, so endet das landwirtschaftliche Wj. Es entsteht ein Rumpf-Wj. Das Wj. ist auf das Kj. umzustellen, wenn der Landwirt nicht in das Handelsregister (s. Anm. 24) eingetragen ist. Ist er eingetragen oder lässt er sich eintragen, so kann er auch einen anderen Abschlussstichtag als den 31. Dezember wählen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2; so auch NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 28). Ebenso ist zu verfahren, wenn die Änderung nur einen Betriebsteil betrifft. Das landwirtschaftliche Wj. läuft weiter, umfasst aber nicht mehr die Einkünfte aus dem gewerblichen Betriebsteil. Der Strukturwandel vom Gewerbebetrieb zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt zwingend zum Normal-Wj. der LuF.

► *Unentgeltlicher Betriebsübergang*: Aus dem Übergang eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Wege der Erbfolge oder durch Schenkung folgt je ein Rumpf-Wj. für den bisherigen und den neuen Inhaber. Das gilt auch beim Übergang im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (BFH v. 23.8.1979 – IV R 95/75, BStBl. II 1980, 8). Zum Übergang beim Gewerbetreibenden, s. Anm. 47. Die FinVerw. lässt es jedoch zu, dass die Beteiligten bei Hofübergang durch Erbfall (nicht jedoch bei Hofübergabe durch Vertrag) den Gewinn einheitlich ermitteln und zeitanteilig auf den alten und den neuen Hofinhaber aufteilen (FinMin. NRW v. 16.10.1980, FR 1980, 536).

29–31 Einstweilen frei.

b) Sonderwirtschaftsjahre von Land- und Forstwirten (Nr. 1 Satz 2 iVm. § 8c EStDV)

32 aa) Rechtentwicklung des § 8c EStDV

Die Sondervorschrift des § 8c EStDV zur Bestimmung abweichender Wj. für Land- und Forstwirte hat eine gemeinsame Rechtentwicklung mit der allgemeinen, das Wj. betreffenden Regelung des § 8b EStDV, die auf einer anderen Ermächtigungsgrundlage beruht (zur Ermächtigung s. Anm. 12, s. auch Anm. 20).

EStDV 1966 v. 15.4.1966 (BGBl. I 1966, 245; BStBl. I 1966, 279): In Ausübung der Ermächtigung des § 2 Abs. 5 Satz 2 EStG 1965 (Vorläufer des § 4a, s. Anm. 2 aE) wurden in §§ 1 und 2 EStDV 1966 das Wj. sowie das Wj. bei Land- und Forstwirten geregelt.

ÄndVO v. 4.4.1968 zur EStDV (BGBl. I 1968, 257; BStBl. I 1968, 504): Ein neuer Absatz wurde § 2 EStDV 1966 hinzugefügt. Danach können auch Gartenbau- und Baumschulbetriebe das Kj. als Wj. bestimmen.

ÄndVO v. 13.12.1974 (BGBl. I 1974, 3537; BStBl. I 1974, 1034): Die in §§ 1 und 2 EStDV 1974 enthaltenen Bestimmungen über Wj. wurden gestrichen und inhaltlich unverändert als § 8b EStDV (betr. Wj. bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern) und § 8c EStDV (betr. Wj. bei Land- und Forstwirten) übernommen.

Zweite VO zur Änderung der EStDV 1975 v. 3.8.1977 (BGBl. I 1977, 1473; BStBl. I 1977, 432): § 8c Abs. 4 Satz 2 EStDV 1975 wurde gestrichen.

VO zur Änderung der EStDV und zur Aufhebung anderer Verordnungen v. 7.3.1984 (BGBl. I 1984, 1236; BStBl. I 1984, 220): Die Möglichkeit, einen Abschlusszeitpunkt zwischen dem 26. Juni und dem 6. Juli zu wählen, wurde beseitigt. Ferner wurden die Begriffe „Weidewirtschaft“ und „Viehzucht“ durch das Merkmal „Betriebe mit einem Futterbauanteil von 80 vH“ ersetzt (s. BRDrucks. 13/84).

Zweite VO zur Änderung der EStDV v. 24.7.1986 (BGBl. I 1986, 1236; BStBl. I 1986, 396): In der Aufzählung in § 8c Abs. 2 wurden die reinen Forstbetriebe aufgenommen, so dass auch für diese das Wahlrecht ab dem VZ 1986 bestand, das Kj. als Wj. zu bestimmen.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): § 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV wurde eingefügt: bei Wechsel vom abweichenden Wj. zum Kj. wurde die Bildung eines Rumpf-Wj. untersagt, stattdessen verlängerte sich das letzte vom Kj. abweichende Wj. um den Zeitraum vom Beginn des ersten mit dem Kj. übereinstimmenden Wj.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): § 8c Abs. 1 wurde um die Nr. 3 (reine Weinbaubetriebe) erweitert. Auch diese Betriebe können anstelle des Normal-Wj. ein vom 1. September bis 31. August laufendes Wj. einführen. Damit ist eine Anpassung an die EG-VO v. 16.3.1987 Nr. 822/87 (ABl. EG 1987 Nr. L 84, 1 Art. 1 Abs. 6) erreicht worden, die denselben Zeitraum bestimmt.

StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): In § 8c Abs. 2 Satz 1 wurden die Begriffe „Obstbaubetriebe“ und „Baumschulbetriebe“ aus redaktionellen Gründen gestrichen.

StVOÄndVO v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282: Die Formulierung „vom Hundert“ wird durch „Prozent“ ersetzt (§ 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV) und das Gesetzeszitat in § 8c Abs. 3 EStDV durch Angabe des Satzes von § 4a Abs. 1 präzisiert.

bb) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Sonderregelungen

33

Sonderwirtschaftsjahre für einzelne Gruppen von Land- und Forstwirten: Die Regelung des § 8c EStDV bezweckt, den besonderen wirtschaftlichen Gegebenheiten bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe durch spezielle Wj. entgegenzukommen.

Verlängerte Wirtschaftsjahre durch Verbot der Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren: Das Verbot von Rumpf-Wj. für bestimmte Land- und Forstwirte in § 8c Abs. 2 Satz 2 und 3 EStDV soll „Umstellungsbelastungen“ vermeiden (BRDrucks. 1/93, 48).

Diese Regelung ist uE nicht mit der Verfassung vereinbar. Wirtschaftliche Gründe iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 erfordern die Verlängerung des Wj. über zwölf Monate hinaus nicht, so dass die Regelung Zweck und Ausmaß der Ermächtigung widerspricht (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG). Die buchhalterische Zusammenfassung von Erträgen über ein Jahr hinaus oder die Bildung eines eigenen Rumpf-Wj. ist nicht durch den Betrieb der LuF geboten. Schließlich verstößt § 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV als nachrangiges Recht gegen § 240 Abs. 2 HGB, der festlegt, dass ein Wj. nicht mehr als zwölf Monate betragen darf (vgl. auch KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 10; glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 25; aA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. A 81 f.).

cc) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen für die Wahl der Sonderwirtschaftsjahre (§ 8c Abs. 1 EStDV)

34

Nach § 8c Abs. 1 EStDV können bestimmte Gruppen von Land- und Forstwirten ein vom Normal-Wj. abweichendes Wj. wählen.

Das Wahlrecht nach § 8c Abs. 1 Satz 1 EStDV ist durch Erstellung der Abschlüsse auf den jeweiligen Stichtag auszuüben. Unterlässt dies der Stpfl., so bleibt es beim Normal-Wj.

Futterbaubetriebe (§ 8c Abs. 1 Nr. 1 EStDV): Betriebe mit einem Futterbauanteil von mindestens 80 % der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung können als Wj. den Zeitraum vom 1. Mai bis 30. April bestimmen.

► *Bestimmung des Futterbaus:* Die Abgrenzung des Futterbaubetriebs erfolgt in zwei Schritten. Zunächst ist zu prüfen, ob der Futterbauanteil mindestens 80 % der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung beträgt, sodann ist das Verhältnis der Futterbauflächen den übrigen Flächen gegenüberzustellen. Diese dürfen nur eine etwaige andere Nutzung im geringen Umfang (10 % land- und forstwirtschaftlich) haben. Zur Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung gehören die eigenen selbstbewirtschafteten Flächen (ohne Gebäudeflächen, Hofraum, Wege, Gräben, Feldraine, Wasser etc.) und die zugepachteten. Die flächenmäßige Abgrenzung bemisst sich nach den nachhaltigen Nutzungsverhältnissen (vgl. BFH v. 3.12.1987 – IV R 4/87, BStBl. II 1988, 269; v. 3.12.1987 – IV R 3/87, BFH/NV 1988, 357; H 4a „Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten“ EStH).

Zum Futterbau gehören Grünland (einschließlich Hutungs- und Streuflächen), alle Kleearten, Grünmais, Silomais, Körnerleguminosen (Ackerbohnen und Wicken), Menggetreideanbau und Futterrüben. Dem Futterbauanteil sind alle Flächen zuzuordnen, die nach ihrer objektiven Zweckbestimmung mit der Hauptfrucht dem Anbau von Futter dienen (OFD München v. 9.6.1981, LAND-DATA INF 1981, 199, Tz. 3.3.; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 14 ff.). Flächen für den Zwischen- oder Nachfruchtanbau zählen ebensowenig dazu wie Flächen, auf denen herkömmlicherweise Getreidearten oder Verkaufsfrüchte (zB Kartoffeln) angebaut werden, selbst dann, wenn sie im Betrieb als Viehfutter verwendet werden.

Rein forstwirtschaftliche Betriebe (§ 8c Abs. 1 Nr. 2 EStDV) können den Zeitraum 1. Oktober–30. September wählen (zum Begriff der Forstwirtschaft s. § 13 Anm. 222). Nach § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV kann (seit 1986, s. Anm. 32) auch das Kj. als Wj. bestimmt werden.

Reine Weinbaubetriebe (§ 8c Abs. 1 Nr. 3 EStDV) können den Zeitraum 1. September–31. August als Wj. bestimmen. Dieses Wj. konnte erstmals für den Zeitraum vom 1.9.1993 bis 31.8.1994 gewählt werden. Ein Wahlrecht zum Kj. besteht nicht (arg. § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV); alternativ gilt das Normal-Wj. nach Abs. 1 Nr. 1 (vgl. auch § 8c Abs. 2 Satz 3 EStDV).

Unschädliche andere land- und forstwirtschaftliche Nutzung (§ 8c Abs. 1 Satz 2 EStDV): Die in § 8c Abs. 1 Nr. 1–3 bezeichneten Betriebe können daneben in geringem Umfang noch eine andere land- und forstwirtschaftliche Nutzung aufweisen (vgl. BFH v. 3.12.1987 – IV R 4/87, BStBl. II 1988, 269; H 4a „Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten“ EStH; zum Problem der flächenmäßigen Abgrenzung bei Forstwirten vgl. GIERE in FELSMANN, A 411d).

Frühere OFD-Festsetzungen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 EStDV): Bis zum 1.1.1955 konnten die OFD in Sonderfällen andere Wj. bestimmen (§ 2 Abs. 3 EStDV 1953). Mit Ausnahme des Weinbaus gelten diese Wj. weiter (§ 2 Abs. 2 Satz 3 EStDV 1955–1974; § 8c Abs. 1 Satz 3 EStDV).

Zur Nichtigkeit des § 2 Abs. 3 EStDV in den vor 1955 geltenden Fassungen vgl. jedoch FG Rhld.-Pf. v. 26.3.1981 – 5 K 31/80, EFG 1981, 548, rkr. Danach fehlte den Festsetzungen der OFD aufgrund § 2 Abs. 3 EStDV in den vor 1955 geltenden Fassungen die ausreichende Ermächtigung. Gleiches müsste daher für § 2 Abs. 2 Satz 3 EStDV 1955–1974 und § 8c Abs. 2 Satz 3 EStDV gelten (vgl. auch JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. A 78f).

dd) Wahlrecht auf Bildung des Kalenderjahres als Wirtschaftsjahr und Bildung eines verlängerten Wirtschaftsjahres (§ 8c Abs. 2 EStDV)

Gartenbaubetriebe und reine Forstbaubetriebe (§ 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV): Nach § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV können Gartenbaubetriebe und reine Forstbetriebe (s. Anm. 28 und 34) auch das Kj. als Wj. wählen. Zur Unschädlichkeit des Betreibens eines anderen Zweigs der LuF im geringen Umfang s. Anm. 34 aE.

Mit dem StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) wurden wegen der Streichung der Alternativen „Obstbau, Gemüsebau und Baumschulen“ in § 13 Abs. 1 Nr. 1 (s. § 13 Anm. 67) auch in Abs. 2 Satz 1 die Begriffe „Obstbaubetriebe“ und „Baumschulbetriebe“ aus redaktionellen Gründen gestrichen (s. Anm. 32). Seit dem VZ 2000 unterliegt damit der Begriff des Gartenbaus dem bewertungsrechtl. Oberbegriff des Gartenbaus (§§ 61, 125 Abs. 6 Nr. 3, 142 Abs. 2 Nr. 4 BewG; vgl. BTDrucks. 14/1514 Art. 1 Nr. 7 und Art. 2 Nr. 1). Damit gilt § 8c Abs. 2 Satz 1 nicht nur für Gartenbau-, Obstbau-, Baumschul- und reine Forstbetriebe, sondern auch für Gemüsebaubetriebe (glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 23; SCHMIESZEK in B/B, § 4a Rn. 7a).

Verlängertes Wirtschaftsjahr (§ 8c Abs. 2 Sätze 2 und 3): Stellt der Stpfl. mit einem Betrieb iSd. § 8c Abs. 2 Satz 1 das vom Kj. abweichende Wj. auf ein mit dem Kj. übereinstimmendes Wj. um, so verlängert sich nach § 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV das Wj. § 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV verbietet die Bildung eines Rumpf-Wj. In § 8c Abs. 2 Satz 3 EStDV wird diese Rechtsfolge auch für die Umstellung des Normal-Wj. eines Weinbaubetriebs auf das in § 8c Abs. 1 Nr. 3 EStDV vorgesehene Wj. vom 1. September bis 31. Oktober ausgedehnt (zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 33).

Zustimmung des Finanzamts: Bei Umstellung eines Wj., das mit dem Kj. übereinstimmt, auf ein vom Kj. abweichendes Wj. und der Umstellung eines vom Kj. abweichenden Wj. auf ein anderes vom Kj. abweichendes Wj. bedürfen Land- und Forstwirte aufgrund des § 8b Nr. 2 Satz 2 EStDV der Zustimmung des FA, wenn sie regelmäßig Abschlüsse machen, also buchführende Landwirte sind (§ 8c Abs. 3 EStDV). Damit aber fehlt es an einer ausdrücklichen Regelung zur Umstellung eines mit dem Kj. übereinstimmenden Wj. auf ein vom Kj. abweichendes Wj. für nicht buchführende Land- und Forstwirte. Diese bedürfen in analoger Anwendung des § 8b Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStDV und § 4a Abs. 1 Nr. 2 und 3 für Umstellungen des Wj. ebenfalls der Zustimmung. Ein Regel-Ausnahmeverhältnis, das den Verzicht auf das Zustimmungserfordernis rechtfertigen könnte, besteht allenfalls zwischen dem Normal-Wj. der Land- und Forstwirte einerseits und dem Regel-Wj. der Land- und Forstwirte oder dem Kj. andererseits (s. ausführl. BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5; KANZLER, FR 2000, 102). Zur Zustimmung s. auch Anm. 64 ff.

Eine Betriebsverlegung kann Aufgabe des bisherigen und Eröffnung eines neuen Betriebs bedeuten. Es liegt dann keine Umstellung des Wj. vor (zur Abgrenzung von der Betriebsaufgabe vgl. BFH v. 18.2.1971 – IV R 206/67, BStBl. II 1971, 485; v. 28.6.2001 – IV R 23/00, BStBl. II 2003, 124; ferner § 16 Anm. 516).

Einstweilen frei.

36–39

III. Wirtschaftsjahr der im Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden (Abs. 1 Nr. 2)

40 1. Eingetragene Gewerbetreibende (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

Eigenschaft als Gewerbetreibender: Gewerbetreibender ist, wer Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat; s. zum Gewerbebetrieb § 15 Anm. 1030 ff., zur Abgrenzung von anderen Einkunftsarten s. § 15 Anm. 45, zur Abgrenzung von LuF § 15 Anm. 1070, § 13 Anm. 164 ff.; zur Abgrenzung von der Ausübung eines freien Berufs oder sonstiger selbständiger Arbeit s. § 15 Anm. 1071 ff., § 18 Anm. 16 ff.

Eintragung der Firma im Handelsregister: Bei Gewerbetreibenden, deren Firma in das Handelsregister eingetragen ist, richtet sich das Wj. nach dem Zeitraum, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), dem handelsrechtl. Geschäftsjahr (s. Anm. 12). Da sie diesen Zeitraum selbst festlegen, können sie ihr Wj. wählen (s. Anm. 47).

Die Eintragung im Handelsregister ist fakultativ für ein abweichendes Wj. Nach der Löschung kann ein abweichendes Wj. nicht weitergeführt werden; Wj. ist dann zwingend das Kj. (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3). Eine Überprüfung der Handelsregistereintragung steht dem FA nicht zu (so auch NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 32).

Aufgrund der Schwierigkeiten der Registergerichte wurde die fehlende Eintragung in das Handelsregister im Beitrittsgebiet nicht beanstandet. Voraussetzung dafür war aber, dass der Gewerbetreibende die Eintragung unverzüglich betrieb (BMF v. 17.8.1992, StEK EStG § 4a Nr. 5).

Firma ist der Name, unter dem der Kaufmann seine Geschäfte betreibt (und die Unterschrift leistet; § 17 HGB; s. auch BAUMBACH/HOPT, 35. Aufl. 2012, § 17 HGB Rn. 4). Da das Wj. für einen bestimmten Betrieb gilt (s. Anm. 47), muss sich, damit das vom Stpfl. gewählte Geschäftsjahr als stl. Wj. maßgebend ist (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2), die eingetragene Firma auf diesen Betrieb erstrecken.

► *Die Eintragung einer Partnerschaftsgesellschaft* in das Partnerschaftsregister ist der Eintragung ins Handelsregister nicht gleichwertig (BMF v. 21.12.1994, FR 1995, 121). Daher kann sie den Gewinn nicht in einem vom Kj. abweichenden Wj. ermitteln (ESt-Kartei OFD München § 4a Karte 2.1.).

Maßgebender Zeitpunkt: Die Eintragung muss uE spätestens am Ende des gewählten Wj. vorliegen (vgl. BFH v. 18.9.1996 – I B 31/96, BFH/NV 1997, 378; FG Nürnberg v. 4.7.1973 – V 180/71, EFG 1973, 480, rkr.; s. Anm. 46 f.). Aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ergibt sich dies jedoch nicht, daher werden als weitere Zeitpunkte vertreten: der Beginn des Wj. (FG München v. 3.11.1987 – II 58/87 AO, EFG 1988, 464, rkr.), die Ausübung des Wahlrechts (FG München v. 14.11.1990 – 13 K 13182/86, BB 1991, 587, rkr.), oder die Veranlagung (so MEUSCHEL, BB 1949, 389, unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte).

Nachträgliche Eintragung eines bestehenden Betriebs: Wer bereits einen Betrieb unterhalten hat und erst nachträglich im Handelsregister eingetragen wird (zum maßgeblichen Zeitpunkt s.o.), behält sein Wj. und braucht zur Umstellung die Zustimmung des FA (BFH v. 24.1.1963 – IV 46/62 S, BStBl. III 1963, 142).

41–45 Einstweilen frei.

2. Maßgebender Zeitraum für das Wirtschaftsjahr eingetragener Gewerbetreibender (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

a) Zeitraum, für den regelmäßig Abschlüsse gemacht werden

46

Der eingetragene Gewerbetreibende bestimmt das für ihn maßgebende Wj. durch den Zeitraum, für den er regelmäßig Abschlüsse macht (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2).

Zeitraum: Das Wj. (Zeitraum, für den regelmäßig Abschlüsse gemacht werden) umfasst regelmäßig zwölf Monate; über Rumpf-Wj. s. allg. Anm. 20, für Gewerbetreibende insbes. Anm. 50.

Abschluss ist nach § 242 Abs. 3 HGB die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung. Abschlüsse iSd. § 242 HGB sind die Eröffnungsbilanz, die Jahresabschlussbilanzen und die Jahresanfangsbilanzen, ferner die Schlussbilanz bei Beendigung des Unternehmens. Keine Abschlüsse sind Vermögenszusammenstellungen mit anderen Zwecken wie Insolvenz-, Liquidations- und Auseinandersetzungsbilanzen (zu Liquidation und Insolvenz s. auch Anm. 20).

Regelmäßige Abschlüsse sind nötig. Damit sind die wiederkehrenden Jahresabschlussbilanzen gemeint, nicht einmalige Abschlüsse wie die Eröffnungsbilanz (s. Anm. 57), die Schlussbilanz bei Betriebseinstellung (vgl. BFH v. 18.2.1989 – IV R 307/84, BFH/NV 1990, 632), ferner nicht die einmalige Jahresabschlussbilanz für ein Rumpf-Wj. (s. Anm. 50).

Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt, haben auch diese einmaligen Abschlüsse Bedeutung für das Wj.: Die Betriebseröffnungsbilanz bezeichnet wie im Handelsrecht den Beginn der Gewinnermittlung, die Betriebsschlussbilanz ihr Ende. Einmalig ist auch die Jahresabschlussbilanz eines Rumpf-Wj., das vor das erste volle Wj. tritt oder sich bei der Umstellung zwischen zwei Wj. mit unterschiedlichen Stichtagen einschiebt.

Erstellung von Abschlüssen: Maßgebend ist der Zeitraum, für den der Stpfl. regelmäßig Abschlüsse „macht“. Stellt der Stpfl. überhaupt keinen Abschluss auf, so ist dann wegen Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Wj. das Kj., für das der Gewinn geschätzt wird (BFH v. 16.2.1989 – IV R 307/84, BFH/NV 1990, 632; s. auch Anm. 47 zur Ausübung des Wahlrechts).

b) Erstmalige Wahl des Wirtschaftsjahres durch eingetragene Gewerbetreibende

aa) Wahl des Normalwirtschaftsjahres durch eingetragene Gewerbetreibende

47

Der Kaufmann kann den Bilanzstichtag mit handels- und strechtl. Wirkung frei wählen (zur Umstellung s. Anm. 55); bei PersGes. geschieht dies aus Gründen der Rechtssicherheit idR durch Festlegung im Gesellschaftsvertrag (vgl. auch BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BFH/NV 2007, 1002; FINK, NWB Fach 17, 2175; ADS VI. § 240 HGB Rn. 68).

Maßgeblichkeit der ersten regelmäßigen Schlussbilanz: Die Wahl des Bilanzstichtags und damit des Wj. wird mit der Erstellung der ersten regelmäßigen Schlussbilanz ausgeübt (BFH v. 16.2.1989 – IV R 307/84, BFH/NV 1990, 632; v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 936; s. aber auch BMF v. 17.8.1992, StEK EStG § 4a Nr. 5, wonach die Wahl des Abschlusszeitpunkts mit Einreichen der ersten Schlussbilanz beim FA erfolgt, s. Anm. 46, dort auch zur unterlassenen Abschlusserstellung).

Eine Frist zur Ausübung des Wahlrechts ist nicht vorgesehen. Die Wahl (durch Erstellung des ersten Abschlusses, s.o.) muss aber spätestens bei der Ver-

§ 4a Anm. 47–50 B. Abs. 1: Wirtschaftsjahr als Ermittlungszeitraum

anlagung ausgeübt sein, sonst gilt das Kj. als Wj. (s. Anm. 46 aE). Ob der Abschluss innerhalb der handelsrechtl. vorgesehenen Frist angefertigt und deshalb ordnungsgemäß ist, ist dagegen ohne Bedeutung.

Ordnungsmäßige Buchführung als Grundlage des ersten Jahresabschlusses ist nicht erforderlich, der Abschluss darf auch Fehler enthalten. Muss der Gewinn geschätzt werden, so ist er für das Wj. zu schätzen, auch bei einem vom Kj. abweichenden Wj. (so auch R 4a Abs. 4 EStR, s. aber auch Anm. 46 aE). Eine völlig unbrauchbare Bilanz oder eine Scheinbilanz reichen jedoch nicht aus; zu den Anforderungen vgl. RFH v. 31.10.1928, StuW 1929 Nr. 64 (Erfolgsrechnung und Saldenbilanz genügen nicht).

Mehrere Betriebe: Hat ein Gewerbetreibender mehrere selbständige Betriebe, so kann er für sie jeweils eigene Geschäftsjahre bestimmen (vgl. R 4a Abs. 1 Satz 1 EStR).

Betriebsübertragung: Der Erwerber eines Betriebs ist nicht an das Wj. des früheren Inhabers gebunden, sondern kann frei wählen, da er einen Betrieb eröffnet (BFH v. 11.10.1966 – I 47/64, BStBl. III 1967, 86; R 4a Abs. 1 Satz 1 EStR). Setzt jedoch ein Einzelunternehmer durch Aufnahme eines Gesellschafters sein bisheriges Unternehmen lediglich in anderer Rechtsform fort, so ist das bisherige Wj. beizubehalten (BFH v. 3.8.1967 – IV 236/64, BStBl. III 1967, 753).

Geht ein Betrieb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Stpfl. über, so soll dieser nach Auffassung der Rspr. und FinVerw. an das Wj. des Erblassers gebunden sein (BFH v. 22.8.1968 – IV 244/63, BStBl. II 1969, 34; H 4a „Zustimmungsbedürftige Umstellung des Wirtschaftsjahres“ EStH).

Zustimmend GRIEGER, BB 1967, 106; BIRKHOLZ, Inf. 1981, 56 (59), nur bei Gesamtrechtsnachfolge; ablehnend TIPKE, BB 1969, 123; LITTMANN, FR 1969, 213 (214); HOFFMANN, StuW 1970, 416; SCHOOR, StBp. 2003, 245; JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 126.

Die Auffassung, nach der der Gesamtrechtsnachfolger an das Wj. des Erblassers gebunden ist, ist uE abzulehnen. § 6 Abs. 3 Satz 3 verlangt eine solche Bindung nicht (BFH v. 11.10.1966 – I 47/64, BStBl. III 1967, 86, zu § 7 Abs. 1 EStDV), denn ist handelsrechtl. bei Gesamtrechtsnachfolge eine Eröffnungsbilanz iSd. § 242 Abs. 1 HGB aufzustellen (so RG v. 9.6.1896, RGSt. 28, 428; HÜFFER, 4. Aufl. 2002, § 242 HGB Rn. 22), so ist dies auch für das Steuerrecht zu beachten (§ 5 Abs. 1 Satz 1, § 140 AO).

48–49 Einstweilen frei.

50 **bb) Wahl eines Rumpfwirtschaftsjahres durch eingetragene Gewerbetreibende**

Nach der Betriebseröffnung kann der Abschlussstichtag äußerstenfalls bis auf den Kalendertag vor der Eröffnung im Folgejahr hinausgeschoben werden. Bei der Wahl eines früheren Abschlussstichtags entsteht zwangsläufig (s. Anm. 20) zunächst ein Rumpf-Wj. Damit ist aber gleichzeitig das Normal-Wj. festgelegt, das denselben Abschlussstichtag wie das Rumpf-Wj. hat. Nach BFH v. 7.2.1969 (VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337) darf bei der Umstellung des Wj. nur ein Rumpf-Wj. entstehen; das Wj. darf folglich nicht zweimal hintereinander umgestellt werden. Da auch ein Rumpf-Wj. ein Wj. iSd. EStG ist (s. Anm. 20), kann die Bildung eines Rumpf-Wj. zu einem vorzeitigen Wegfall von Begünstigungen führen, die auf die Dauer einer bestimmten Anzahl von Wj. eingeräumt werden (zB Reinvestitionsrücklagen nach § 6b Abs. 3 oder Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 3). Zur Verteilung von Sonderabschreibungen nach dem FördG vgl. OFD Frankf. v. 28.4.1998, BB 1998, 1683.

3. Umstellung des Wirtschaftsjahres bei eingetragenen Gewerbetreibenden (Nr. 2 Satz 2)

a) Überblick zu Nr. 2 Satz 2

55

Nr. 2 Satz 2 betrifft (wie Satz 1) nur ins Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende (s. Anm. 40 f.) und regelt ausschließlich die Umstellung (s. Anm. 56) auf ein vom Kj. abweichendes Wj. (von einem abweichenden Wj. auf ein anderes abweichendes Wj. oder vom Kj. auf ein abweichendes Wj.); die Umstellung erfordert die Zustimmung des FA (s. Anm. 64). Die Umstellung von einem abweichenden Wj. auf das Kj. ist in § 4a nicht besonders geregelt, sie ist wie die erstmalige Wahl des Wj. (s. Anm. 47) jederzeit möglich.

b) Umstellung des Wirtschaftsjahres

aa) Begriff der Umstellung

56

Das Wj. wird umgestellt, wenn der bisherige Abschlussstichtag durch einen gewählten anderen ersetzt wird.

Die Änderung des Stichtags von Gesetzes wegen ist keine Umstellung. Zur Umstellung auf das Kj. s. Anm. 55.

Änderung des ersten Abschlussstichtags keine Umstellung: Eine Änderung durch Wahl eines früheren oder späteren Abschlussstichtags ist handelsrechtl. grds. möglich, indem ein neuer erster Abschluss erstellt bzw. der Gesellschaftsvertrag geändert wird. Dem ist auch stl. zu folgen. Hierin liegt noch keine Umstellung des Wj.; vielmehr wird lediglich das erste Wj. endgültig bestimmt. Nach Einreichung der Bilanz kann der Stichtag jedoch nur noch mit Zustimmung des FA geändert werden (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2). Die Wahl wird nicht durch Willenserklärungen, sondern durch den Realakt der Bilanzerstellung ausgeübt (vgl. BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 594; aA noch FG Münster v. 9.3.1976 – VI 191/75 F, EFG 1976, 379, rkr.).

bb) Abgrenzung zwischen Betriebseröffnung und Umstellung

57

Keine Umstellung des Wj. (s. Anm. 56) liegt vor, wenn eine Verpflichtung zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (Betriebseröffnung) besteht. Bei unentgeltlichem Erwerb (Schenkung, Erbschaft und Anwachsung) geht die noch hM davon aus, dass das Wj. des Rechtsvorgängers weiterläuft. Dies ist abzulehnen, da das erste Wj. (auch als Rumpf-Wj.) an die Eröffnungsbilanz anknüpft (s. Anm. 47).

Betriebseröffnung (also keine an das Einvernehmen des FA gebundene Umstellung des Wj.) liegt vor bei:

- ▶ *Abspaltung zur Neugründung* (§ 123 Abs. 2 Nr. 2 UmwG); der übertragende Rechtsträger bleibt bestehen, er behält sein Wj. bei. Dagegen werden die übernehmenden Rechtsträger neu gegründet, sie können ihr Wj. frei wählen.
- ▶ *Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen* (s. Anm. 8).
- ▶ *Aufspaltung zur Neugründung* (§ 123 Abs. 1 Nr. 2 UmwG); da die Betriebe der neuen Rechtsträger neu gegründet werden, handelt es sich um eine Betriebseröffnung. Für den übertragenden Rechtsträger endet das Wj. (ggf. Rumpf-Wj., s. Anm. 20, 28 und 50).
- ▶ *Ausgründung* (Verselbständigung bisheriger Betriebsteile oder Teilbetriebe).

► *Betriebsaufspaltung* (Neugründung der Betriebsgesellschaft): Die durch Aufspaltung entstandene Betriebsgesellschaft kann ohne Zustimmung des FA ein vom Kj. abweichendes Wj. wählen.

BFH v. 27.9.1979 – IV R 89/76, BStBl. II 1980, 94; v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246; abweichend von den Urteilen BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 936; s. auch Anm. 8 zu § 42 AO; aA FG Münster v. 27.4.1976 – VI 656/74 F, EFG 1976, 485, rkr.

► *Betriebsverpachtung* (Betriebseröffnung durch Pächter): Der Verpächter des Gewerbebetriebs kann ein abweichendes Wj. nur beibehalten, wenn er nicht die Aufgabe erklärt und die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 oder Nr. 3 Satz 2 weiter erfüllt (R 4a Abs. 3 EStR). Wird er im Handelsregister gelöscht, so stellt sich das Wj. von Gesetzes wegen auf das Kj. des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 um. Hatte der Verpächter die Aufgabe erklärt, so muss er bei späterer Rücknahme des Betriebs eine Eröffnungsbilanz erstellen und kann das Wj. frei wählen.

► *Entgeltlicher Betriebsübertragung* (s. Anm. 47).

► *Strukturwandel* eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zum Gewerbebetrieb (s. Anm. 28).

► *Unternehmensnießbrauch*: Der Nießbrauchsberechtigte beginnt sein Gewerbe und muss eine Eröffnungsbilanz erstellen (s. FICHTELMANN, DStR 1974, 273; BÖCKELMANN, Nutzungen und Gewinn bei Unternehmensnießbrauch, 1971, 93 ff.; wohl auch SCHÖN, Der Nießbrauch an Sachen, 1992, 98 ff.)

► *Verschmelzung durch Neugründung* (§ 2 Nr. 2 UmwG): Für den neuen Rechtsträger handelt es sich um eine Betriebseröffnung (so auch STAATS in LADEMANN, § 4a Rn. 87; SCHIFFERS in KORN, § 4a Rn. 19); da die übertragenden Rechtsträger auf einen neuen übergehen, endet ihr Wj. (ggf. handelt es sich um ein Rumpf-Wj.; s. Anm. 20, 28 und 50).

Keine Betriebseröffnung, daher Beibehaltung des Wj. oder Umstellung im Einvernehmen mit dem FA (s. Anm. 64 ff.), liegt vor bei:

► *Abspaltung zur Aufnahme* (§ 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG): Der übertragende Rechtsträger bleibt wie bei der Abspaltung zur Neugründung bestehen (s.o.). Auch die Betriebe der aufnehmenden Rechtsträger bestehen bereits, ihr Wj. ändert sich daher nicht (glA STAATS in LADEMANN, § 4a Rn. 91).

► *Aufspaltung zur Aufnahme* (§ 123 Abs. 1 Nr. 1 UmwG): Da die Betriebe der aufnehmenden Rechtsträger bereits existieren, führen diese ihr Wj. fort. Das Wj. des übertragenden Rechtsträgers endet (ggf. Rumpf-Wj., glA STAATS in LADEMANN, § 4a Rn. 89 f.; s. Anm. 20, 28, 50).

► *Formwechselnder Umwandlung* (s. § 191 UmwG): Die formwechselnde Umwandlung von einer PersGes. in eine andere PersGes. ist keine Betriebseröffnung (BFH v. 24.11.1988 – IV R 252/84, BStBl. II 1989, 312; v. 18.12.1990 – VIII R 138/85, BStBl. II 1991, 581). Eine Betriebseröffnung liegt jedoch vor, wenn eine PersGes. in eine KapGes. formwechselnd umgewandelt wird (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 138/85, BStBl. II 1991, 581, mwN; so auch SCHIFFERS in KORN, § 4a Rn. 19).

► *Gesellschafterwechsel* (s. Anm. 8).

► *Nachträglicher Eintragung* eines bestehenden Einzelunternehmens ins Handelsregister (s. Anm. 41).

► *Unentgeltlicher Betriebsübertragung* (str., s. Anm. 47).

► *Verschmelzung durch Aufnahme* (§ 2 Nr. 1 UmwG): Für den übertragenden Rechtsträger kann sich ein Rumpf-Wj. (s. Anm. 20, 28 und 50) ergeben, das Wj.

III. Wj. im HReg eingetr. Gewerbetreibender (Nr. 2) Anm. 57–63 § 4a

des übernehmenden Rechtsträgers ändert sich nicht, da dieser seinen Betrieb fortführt (so auch STAATS in LADEMANN, § 4a Rn. 86; SCHIFFERS in KORN, § 4a Rn. 19).

Einstweilen frei.

58–59

cc) Voraussetzungen und Durchführung der Umstellung

60

Voraussetzungen: Umstellung bedeutet die Wahl eines neuen Abschlussstichtags (s. Anm. 56). Da die Wahl nur im Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden offen steht, muss die Eintragung wie bei der ersten Wahl nach Betriebseröffnung am neuen Abschlussstichtag vorliegen (s. Anm. 41). Zur Erforderlichkeit einer Zustimmung s. Anm. 64.

Durchführung: Die Umstellung des Wj. wird wie die Wahl des ersten Abschlussstichtags nach Betriebseröffnung ausgeübt, nämlich mit Erstellung der ersten Bilanz auf den neuen Stichtag (s. Anm. 47); da das Wj. nicht länger als zwölf Monate dauern darf, handelt es sich dabei um den Abschluss für ein Rumpf-Wj. Die Wahl muss auf ein volles Wj. gerichtet sein (s. Anm. 50). Bei PersGes. erfolgt die Umstellung regelmäßig durch Änderung des Gesellschaftsvertrags (s. Anm. 47).

Einstweilen frei.

61–62

c) Einvernehmen mit dem Finanzamt zur Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr

aa) Einvernehmen als anfechtbarer Verwaltungsakt

63

Das Einvernehmen mit dem FA ist nur erforderlich bei Umstellung vom Kj. auf ein abweichendes Wj. oder bei Umstellung von einem abweichenden Wj. auf ein anderes abweichendes Wj., nicht bei Umstellung eines abweichenden Wj. auf das Kj. Der Gesetz- und Verordnungsgeber geht davon aus, dass die Umstellung auf ein mit dem Kj. übereinstimmendes Wj. jederzeit ohne Beteiligung der Finanzbehörde zulässig ist, die im umgekehrten Fall aber ihr Einvernehmen erteilen muss, weil die Zurechnung der Gewinne besonderen und unterschiedlichen Regeln folgt und dadurch auch Gewinnverlagerungen ermöglicht (BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5). Zu Land- und Forstwirten s. Anm. 35.

Begriff des Einvernehmens: Einvernehmen bedeutet Zustimmung (vgl. etwa BFH v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85 mwN; v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50).

Zweck der Zustimmung (Einvernehmen): Das Zustimmungserfordernis dient aufgrund der Entstehungsgeschichte der Norm einer vorbeugenden Missbrauchskontrolle durch das FA (glA SCHUHMAN, StBp. 1978, 4 [8]; OFFERHAUS, StBp. 1980, 286; aA BÄRSCH, Die steuerliche Problematik des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres, 1963, 63). Die Grenze des § 42 AO braucht allerdings noch nicht erreicht zu sein, da das Zustimmungserfordernis sonst überflüssig wäre (so auch NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 42; SCHMIESZEK in B/B, § 4a Rn. 149; aA wohl JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 137).

Zur Entstehungsgeschichte vgl. BFH v. 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287; v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50; VANGEROW, StuW 1963, 403.

Rechtsnatur der Zustimmung und Verfahrensfragen: Nach der Rspr. des BFH ist die Zustimmung eine Ermessensentscheidung (vgl. zB BFH v. 26.9.1968 – IV 244/65, BStBl. II 1969, 71; v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672, mwN; v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5).

§ 4a Anm. 63–64 B. Abs. 1: Wirtschaftsjahr als Ermittlungszeitraum

GIA die überwiegende Auffassung im Schrifttum: Siehe nur HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 4a Rn. 15; HOFFMANN in LBP, § 4a Rn. 51; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 4a Rn. 6; NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 42; Rn. 36; SCHIFFERS in KORN, § 4a; SCHMIESZEK in B/B, § 4a Rn. 146; STAATS in LADEMANN, § 4a Rn. 199; aA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. 141; FROTSCHER in FROTSCHER, § 4a Rn. 37 unter Hinweis auf die Altkommentierung von WEBER-GRELLET in KIRCHHOF/SÖHN (1991), § 4a Rn. B 125.

Das Einvernehmen als Erteilung der Zustimmung zur Umstellung des Wj. ist uE keine finanzbehördliche Ermessensentscheidung, sondern eine gebundene Entscheidung. Bereits die Gesetzesformulierung zwingt nicht zur Annahme eines Ermessensspielraums, der auf der Rechtsfolgeseite ohnehin unzulässig wäre. Die praktische Konsequenz der unterschiedlichen Auffassungen dürfte allerdings gering sein, weil auch die Befürworter eines Ermessensspielraums von einer Ermessensbindung bei Vorliegen wichtiger Gründe ausgehen (s. nur SCHMIESZEK in B/B, § 4a Rn. 150). In diesem Fall kann sich auch die in § 102 Satz 1 FGO normierte eingeschränkte Prüfungsbefugnis bei Ermessensentscheidungen nicht auswirken.

Das FA erteilt oder versagt die Zustimmung durch einen selbständig anfechtbaren Verwaltungsakt; dieser ist Grundlagenbescheid gem. § 171 Abs. 10 AO (BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5). Wird sie nachträglich erteilt, ist die Feststellung oder Veranlagung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu berichtigen. Der Verwaltungsakt kann mit dem Folgebescheid verbunden werden oder auch gesondert ergehen (BFH v. 18.3.1964 – IV 282/63 U, BStBl. III 1964, 304; v. 15.6.1983 – IV R 76/82, BStBl. II 1983, 672). Die Zustimmung kann ausdrücklich oder konkludent erteilt werden. Sie ist jedenfalls nicht an eine bestimmte Form gebunden (Nds. FG v. 11.11.2008 – 4 K 238/08, EFG 2010, 1592, nrkr., Az. BFH IV R 13/10). In der Herabsetzung der Vorauszahlungen aufgrund eines geänderten Wj. durch den Veranlagungsbezirk, der für die ESt des Mitunternehmers zuständig ist, liegt jedoch keine konkludente Zustimmung, wenn für die PersGes. ein anderer Veranlagungsbezirk desselben FA intern zuständig ist (vgl. BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 307). Die nach hM zutreffende Ermessensentscheidung kann gerichtlich nur eingeschränkt überprüft werden (§ 102 Satz 1 FGO). Da es sich um einen mitwirkungsbedürftigen Verwaltungsakt handelt, kann die Zustimmung nicht für einen anderen als den beantragten Stichtag erteilt werden. Die Zustimmung kann unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO zurückgenommen oder widerrufen werden (BFH v. 17.11.1981 – VIII R 193/80, BStBl. II 1982, 263; v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 936).

Der Antrag auf Zustimmung kann gesondert oder durch Abgabe einer nach Maßgabe des umgestellten Wj. vorgenommenen StErklärung gestellt werden.

Keine Frist für Zustimmung: Die Zustimmung kann daher auch noch nach Ablauf des umgestellten Wj. erteilt werden.

64 bb) Entscheidungsmaßstäbe für die Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahres

Der BFH stellt darauf ab, dass das FA ganz allgemein die betriebswirtschaftlichen Gründe des Stpfl. gegen die Interessen der Allgemeinheit abwägen darf (BFH v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85 mwN; v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672 mwN). Der Stpfl. muss „einleuchtende“ oder „ernsthafte“ oder „beachtliche“ wirtschaftliche Gründe vorbringen (BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238 mwN); sie brauchen jedoch nicht zwingend zu sein (BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238).

Versagung der Zustimmung: Das Einvernehmen (Zustimmung) ist zu versagen, wenn die Umstellung allein aus stl. Gründen – insbes. zur Erlangung einer Steuerpause (s. auch Anm. 8) – gewählt wird.

BFH v. 7.2.1963 – IV 177/59, StRK EStG (bis 1974) § 2 R. 46; v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50; v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672; FG München v. 26.2.2002 – 6 K 1823/01, juris, rkr.; Nds. FG v. 2.10.2008 – 6 K 485/05, DStRE 2010, 345, best. BFH v. 31.8.2009 – I B 215/08, BFH/NV 2010, 57; glA HOFFMANN, FR 1967, 366; aA OFFERHAUS, StBp. 1980, 286.

Ein stl. Vorteil ist dagegen unschädlich, wenn er nur Nebenfolge einer Umstellung aus betrieblichen Gründen ist.

Die Beweislast für einen behaupteten Missbrauch trägt die FinVerw. (BFH v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553).

Anzuerkennende Umstellungsgründe sind wirtschaftliche Gründe. Im Einzelnen:

▶ *Betriebsvergleichsrechnung:* Die Teilnahme an einem Betriebsvergleich ist Grund für eine Umstellung (BFH v. 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87).

▶ *Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung:* BFH v. 8.10.1969 (I R 167/66, BStBl. II 1970, 85); der Pächter eines Gewerbebetriebs kann sein Wj. auf das abweichende Wj. des Verpächters umstellen (BFH v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85). Ebenso muss die Umstellung auf einen einheitlichen Stichtag von Betriebs- und Besitzgesellschaft zulässig sein. Zum Wj. des Verpächters eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs s. Anm. 24 aE.

▶ *Inventurschwierigkeiten* rechtfertigen eine Umstellung (BFH v. 9.11.1966 – VI 303/65, BStBl. III 1967, 111; v. 26.9.1968 – IV 244/65, BStBl. II 1969, 71).

▶ *Konzern:* Die Umstellung auf den einheitlichen Stichtag im Konzern ist zulässig (Voss, DB 1968, 1598).

▶ *Organschaft:* Der Umstellung des Wj. bei Begründung oder Beendigung eines Organschaftsverhältnisses iSd. § 14 KStG ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG zuzustimmen (R 59 Abs. 3 KStR 2004; s. auch § 7 KStG Anm. 48).

▶ *Rationalisierung* des Betriebsablaufs kann eine Umstellung gebieten (BFH v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672; offen gelassen in BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238).

Ob andere Betriebe solche Schwierigkeiten in Kauf nehmen, ist unerheblich (BFH v. 9.11.1966 – VI 303/65, BStBl. III 1967, 111; anders noch BFH v. 24.1.1963 – IV 46/62 S, BStBl. III 1963, 142; hiergegen VANGEROW, StuW 1963, 403). Eine völlig unbrauchbare Bilanz genügt nicht, wenn keine Gewissheit besteht, dass durch die Umstellung die Mängel beseitigt werden (BFH v. 9.11.1966 – VI 303/65, BStBl. III 1967, 111; H 4a „Zustimmungsbedürftige Umstellung des Wirtschaftsjahres“ EStH 2005; s. auch Anm. 47).

Zur Problematik der Zurechnungszeitpunkts des Gewinns der Organgesellschaft beim Organträger s. KEMPF/ZIPFEL, DStR 2005, 1301; s. § 7 KStG Anm. 36.

▶ *Zebragesellschaften* können zur Vereinfachung der Gewinnzurechnung eine Umstellung des Wj. betrieblich beteiligter Unternehmen an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft rechtfertigen.

▶ *Vermeidung eines Rumpf-Wirtschaftsjahres* (BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230, betr. Wj. einer Personen-Obergesellschaft abweichend von den Wj. der Untergesellschaften).

65 **IV. Wirtschaftsjahr der nicht im Handelsregister eingetragenen
Gewerbetreibenden (Abs. 1 Nr. 3)**

Abs. 1 Nr. 3 regelt das Wj. für nicht in das Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende.

Grundsatz (Nr. 3 Satz 1): Bei nicht im Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden ist das Kj. zugleich Wj. Zur Schätzung bei Gewinnermittlung nach abweichendem Wj. s. Anm. 16. Zu den Übergangsproblemen bei Eintragung und Löschung im Handelsregister s. Anm. 41.

Ausnahme für Gewerbetreibende mit Land- und Forstwirtschaft (Nr. 3 Satz 2): Ist der nicht im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende gleichzeitig buchführender Land- oder Forstwirt, so kann er mit Zustimmung des FA das für diesen Betrieb maßgebende Wj. auch als sein gewerbliches Wj. wählen, wenn er für den Gewerbebetrieb Bücher führt. Die Sonderregelung ist im Hinblick auf gewerbliche Nebenbetriebe von Land- und Forstwirten geschaffen worden. Die Beteiligung an einer Gesellschaft, die LuF betreibt, dürfte nicht ausreichen (glA KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 27), kann uE aber eine Umstellung des Bilanzstichtags gem. Abs. 1 Nr. 2 analog rechtfertigen.

Buchführender Land- und Forstwirt: Da Nr. 3 Satz 2 von buchführenden (und nicht von lediglich buchführungspflichtigen) Land- und Forstwirten ausgeht, müssen für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb tatsächlich, uU auch freiwillig, Bücher geführt werden (§ 8c Abs. 3 EStDV; s. auch KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 27). Sog. Schätzungslandwirten (Buchführungspflichtigen ohne Buchführung) steht das Wahlrecht daher nicht zu.

Die Zustimmung des Finanzamts ist zu erteilen, wenn die BE und BA für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowie für den Gewerbebetrieb getrennt aufgezeichnet und für die Betriebe getrennte regelmäßige Abschlüsse gefertigt werden (s. Anm. 46). Die Geldkonten brauchen nicht getrennt geführt zu werden (R 4a Abs. 2 EStR). Die FinVerw. hat damit das ihr nach Rspr. und hM zustehende Ermessen (s. Anm. 63) gebunden und kann die Versagung der Zustimmung nicht auf andere Gründe stützen (s. auch Anm. 64). Getrennte Abschlüsse iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 liegen nicht vor, wenn der Stpfl. den Gesamtgewinn aus zusammengefassten Abschlüssen um kalkulatorisch ermittelte Ergebnisse des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs verringert und so den Gewinn des gewerblichen Betriebs schätzt; dieser Mangel kann nicht durch eine im Rahmen einer Außenprüfung erfolgte Nacherstellung des Abschlusses behoben werden (Nds. FG v. 11.11.2008 – 4 K 238/08, EFG 2010, 1592, nrkr., Az. BFH IV R 13/10).

Das abweichende Wj. kann nur solange beibehalten werden, wie der land- und forstwirtschaftliche Betrieb besteht und für ihn tatsächlich Bücher geführt werden; sonst geht das Wj. unter Einschaltung eines Rumpf-Wj. wieder in das Kj. über, es sei denn, der Gewerbebetrieb ist in das Handelsregister eingetragen (Abs. 1 Nr. 3; s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 27). Der Stpfl. kann sein Wj. für den Gewerbebetrieb auch wieder auf das Kj. umstellen. Ändert der Landwirt sein Wj. vom Normal-Wj. zum Sonder-Wj., so kann er mit Zustimmung des FA auch das Wj. des Gewerbebetriebs auf das Sonder-Wj. umstellen (so auch NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 46; s. auch Anm. 35).

66–69 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zeitliche Zuordnung des Gewinns bei abweichendem
Wirtschaftsjahr**

I. Vorbemerkung

70

Weicht das Wj. vom Kj. ab, muss der Gewinn (oder Verlust) einem Kj. zeitlich zugerechnet werden. Diese Zurechnung ist in Abs. 2 unterschiedlich für Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende geregelt. Der laufende Gewinn aus LuF wird zeitanteilig den beiden Kj. zugerechnet, in die das Wj. fällt (s. Anm. 71 f.); der Gewinn aus Gewerbebetrieb „gilt“ als in dem Kj. „bezogen“, in dem das Wj. endet (s. Anm. 73). Hat ein Stpfl. mehrere Betriebe mit verschiedenen Wj., so ist über die Zurechnung jedes Ergebnisses gesondert zu befinden. Zur Zurechnung ausländ. Gewinne s. Anm. 10.

II. Land- und Forstwirte (Abs. 2 Nr. 1)

1. Zeitanteilige Aufteilung des Gewinns (Nr. 1 Satz 1)

71

Bei Land- und Forstwirten ist der Gewinn des Wj. zeitanteilig auf die Kj. von Beginn und Ende des Wj. aufzuteilen (Nr. 1 Satz 1). Die zeitanteilige Aufteilung soll eine ausgeglichene Besteuerung aufeinander folgender guter und schlechter Wj. bewirken. Sie gilt daher auch bei Gewinnermittlungen nach § 13a, § 4 Abs. 3 und Schätzungen gem. § 162 AO. Die Aufteilung kommt einer zweijährigen Durchschnittsbesteuerung nahe (ausführl. KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 8).

Zeitanteilige Aufteilung erfasst nur das laufende Betriebsergebnis: Dies folgt aus dem Umkehrschluss zu Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, wonach Veräußerungsgewinne dem Kj. zugeordnet werden, in dem sie entstanden sind. Zu den laufenden, zeitanteilig zuzuordnenden Gewinnen gehört auch der Teil eines Veräußerungsgewinns, der gem. § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 5 als „laufender Gewinn“ gilt (glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. C 20; SCHIFFERS in KORN, § 4a Rn. 47; NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 50). Für diese Auffassung spricht uE bereits ein umfassendes Verständnis der Fiktion „gilt als laufender Gewinn“ (zu § 16 ist dies streitig; glA wie hier § 16 Anm. 515; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 35; R 16 Abs. 13 Satz 9 EStR; aA WACKER in SCHMIDT, § 16 Rn. 578; s. auch BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754, zur GewStPfl. solcher Gewinne). Vor allem aber folgt aus dem Zweck der Regelung des Abs. 2 Nr. 2, nur die tarifbegünstigten Gewinne aus der zeitanteiligen Zurechnung auszusondern (s. Anm. 72 zur Zurechnung von Veräußerungsgewinnen).

Zur Zurechnung im Allgemeinen s. BFH v. 18.2.1971 – IV R 206/67, BStBl. II 1971, 485; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 34 ff.; dies gilt auch für die Betriebsverpachtung bis zur Betriebsaufgabe (BFH v. 11.3.1965 – IV 60/61 U, BStBl. III 1965, 286; aA hier Anm. 24 aE); Feststellungszeitraum ist das Kj. (s. BFH v. 25.4.1985 – IV R 135/84, BFH/NV 1987, 278).

Bei einem Rumpfwirtschaftsjahr kommt es gleichfalls auf die zeitliche Verteilung auf die Kj. an.

Läuft das Rumpf-Wj. vom 1. August bis 30. Juni, so ist das Betriebsergebnis 5/11 zu 6/11 aufzuteilen. Bei der Gewinnermittlung gem. § 13a sind die der Dauer des Rumpf-Wj. entsprechenden Teile der Grundbeträge und die Zuschläge für Sondernutzung anzusetzen. Entsprechendes gilt, wenn sich das Wj. bei Umstellung gem. § 8c Abs. 2 Sätze 2 oder 3 EStDV verlängert (s. R 13a.2 Abs. 7 EStR; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 13a Rn. 13).

Land- und Forstwirt mit Gewerbebetrieb (Sonderfall des Abs. 1 Nr. 3):

Unterhält der Stpfl. auch einen Gewerbebetrieb mit gleichem Abschlussstichtag (s. Anm. 65), so ist das land- und forstwirtschaftliche Ergebnis aufzuteilen und der Gewerbebetrieb dem VZ zuzurechnen, in dem das Wj. endet.

Land- und forstwirtschaftliche Beteiligungsgewinne: Die zeitanteilige Aufteilung gilt analog auch für die laufenden Gewinne einer land- und forstwirtschaftlich tätigen PersGes. (s. auch Anm. 8). Gilt für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Gesellschafters das Normal-Wj. und für die PersGes. das Forst-Wj., dann sind $\frac{1}{2}$ des Gewinns aus dem Einzelunternehmen und des Gewinns der PersGes. dem Kj. 01 zuzuordnen; im Kj. 02 werden dann $\frac{3}{4}$ des Beteiligungsgewinns dem hälftigen Gewinn aus dem Einzelunternehmen zugerechnet. Ändern sich die Beteiligungsverhältnisse im Laufe des vom Kj. abweichenden Wj., dann sind die aufzuteilenden Gewinne aufgrund einer Abschichtungsbilanz zu ermitteln (s. auch Anm. 8). Scheidet daher ein Gesellschafter aus einer dreigliedrigen PersGes. mit gleichmäßiger Gewinnbeteiligung aus, die von den beiden anderen fortgeführt wird, so ist der Gewinn im Gewinnfeststellungsverfahren bis zum Zeitpunkt des Austritts jeweils zu S und danach zu $\frac{1}{2}$ den betroffenen Kj. zuzuordnen (glA GIERE in FELSMANN, Rn. 434).

Gewinnfeststellung für das Kalenderjahr auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr: Nach der Rspr. des BFH ist die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einer LuF betreibenden PersGes. für das Kj. und nicht für das abweichende Wj. durchzuführen (BFH v. 19.7.1984 – IV R 87/82, BStBl. II 1985, 148). Die zeitanteilige Zurechnung erfolgt daher im Gewinnfeststellungsverfahren.

Verfahrensrechtliche Bindung an Gewinn, der zum Teil bestandskräftiger Veranlagung zugrunde liegt: Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 darf eine Bilanz nicht mehr berichtigt werden, wenn sie einer StFestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. Mit dieser ab VZ 2007 geltenden gesetzlichen Regelung des formellen Bilanzzusammenhangs sollte ursprünglich eigentlich nur eine unzutreffende Besteuerung der Land- und Forstwirte verhindert werden, die durch die Rspr. des BFH zur Fehlerberichtigung bei vom Kj. abweichendem Wj. ermöglicht wurde (s. § 4 Anm. 354 und KANZLER in PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Rn. 1145). Danach bestand keine verfahrensrechtl. Bindung an die zeitliche Zuordnung des Gewinns. Selbst wenn bereits der EStBescheid des Vorjahres bestandskräftig war, konnte die ESt des Folgejahres geändert werden (BFH v. 6.12.1990 – IV R 129/89, BStBl. II 1991, 356).

72 **2. Abweichende Zurechnung von Veräußerungsgewinnen (Nr. 1 Satz 2)**

Nach Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 sind Veräußerungsgewinne iSd. § 14 auszuscheiden und dem Gewinn des Kj. hinzuzurechnen, in dem sie entstanden sind. In den Jahren 1950 bis 1956 galt auch für Gewerbetreibende mit abweichendem Wj. eine zeitanteilige Zurechnung der Gewinne nach dem Verhältnis der Umsätze (s. Anm. 2).

Zweck der Regelung ist die gesonderte Erfassung tarifbegünstigter Gewinne im Jahr ihrer Entstehung, damit Begünstigungen iSd. §§ 14, 14a, 16 Abs. 4, 34 nur in einem VZ gewährt werden (BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67, unter 2). Die Veräußerung oder Entnahme einzelner WG im laufenden Geschäftsbetrieb führte selbst bei einer Begünstigung gem. § 14a Abs. 4 oder Abs. 5 aF zu laufendem Gewinn; Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 galt für sie nicht (FG Rhld.-Pf. v. 8.12.1992 – 2 K 2567/89, EFG 1993, 511, rkr.).

Veräußerungsgewinne iSd. § 14 sind wegen der Verweisung des § 14 Abs. 1 Satz 2 auf § 16 alle Betriebs- und Teilbetriebsveräußerungsgewinne und (Teil-)Betriebsaufgabegewinne (s.u.), und – obwohl nicht ausdrücklich bezeichnet – auch die nach § 14a Abs. 1-3 aF begünstigten Gewinne (s. BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373).

Zu den auszuschließenden Veräußerungsgewinnen gehören uE auch Einbringungs- und Umwandlungsgewinne, selbst wenn sie im Einzelfall nicht begünstigt besteuert werden sollten (s. etwa BFH v. 20.4.1995 – IV R 7/93, BStBl. II 1995, 708, betr. nicht begünstigten Einbringungsgewinn bei Buchwerteinbringung).

Betriebsaufgabegewinne: Abs. 2 Nr. 1 wie § 14 erwähnen nur Veräußerungsgewinne. Der BFH bezieht aber wohl wegen der in § 14 enthaltenen Verweisung auf § 16 auch Aufgabegewinne in die gesonderte Zurechnung ein. Da tarifbegünstigte Teilbetriebs- oder Betriebsaufgabegewinne in mehreren VZ anfallen können (s. nur BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637), ist die Regelung der Nr. 1 Satz 2 für den jeweiligen VZ der Gewinnentstehung anzuwenden (BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67; so auch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 14 Rn. 33; GIERE in FELSMANN, D 190).

Veräußerungsgewinn bei Veräußerung an sich selbst (ab Veranlagungszeitraum 1994): Ob der Begriff des Veräußerungsgewinns in Nr. 1 Satz 2 auch den Teil des Gewinns umfasst, der gem. § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 5 als „laufender Gewinn“ gilt, hängt uE von der Tragweite der gesetzlichen Fiktion dieser Regelungen ab (s. etwa § 16 Anm. 515; WACKER in SCHMIDT XXXII. § 16 Rn. 578; KANZLER in LEINGÄRTNER, Kap. 21 Rn. 37): Versteht man die Fiktion „gilt als laufender Gewinn“ wie hier (Anm. 71) umfassend, so wäre der Gewinn insoweit auch in die zeitanteilige Zurechnung einzubeziehen, uE also eine notwendige Folge des Ausschlusses der Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34. Der BFH hat die Gewinne aus Veräußerungen des Stpfl. an sich selbst auch der GewSt unterworfen (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754) und damit die Fiktion im hier vertretenen Sinne ausgelegt.

Veräußerungs- und Aufgabeverluste sind dagegen nach dem Wortlaut des Gesetzes und dem Zweck der Regelung nicht auszusondern (glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 50; KANZLER in LEINGÄRTNER, Rn. 38; aA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. C 6).

III. Keine Gewinnaufteilung bei Gewerbetreibenden (Abs. 2 Nr. 2)

73

Bei Gewerbetreibenden „gilt“ der Gewinn als in dem Kj. „bezogen“, in dem das Wj. endet (Abs. 2 Nr. 2). Vorübergehend galt in den Jahren 1950 bis 1956 auch für Gewerbetreibende mit abweichendem Wj. eine zeitanteilige Zurechnung der Gewinne nach dem Verhältnis der Umsätze (s. Anm. 2).

Der Gewinn „gilt ... als ... bezogen“: „Bezogen“ werden Einnahmen, wenn sie zufließen (s. § 11); Gewinn wird „erzielt“ (s. auch § 2 Abs. 1 Satz 1). „Gilt“

bedeutet, dass die Erzielung des Gewinns des Wj. in demjenigen Kj. fingiert werden soll, in dem das Wj. endet. Tatsächlich wird aber damit nichts fingiert, dh. nichts vom tatsächlichen Sachverhalt Abweichendes unterstellt; gemeint ist, dass der Gewinn des Wj. demjenigen Kj. – als VZ – zuzuordnen ist, in dem das Wj. endet (vgl. MESSMER, StbJb. 1977/78, 65 [104 ff.]), und dass somit eine Aufteilung des Gewinns des Wj. auf die beiden vom Wj. berührten Kj. nicht zulässig ist.

Durch das Hintereinanderschalten von PersGes. lässt sich bei richtiger Wahl des Wj. ein Besteuerungsaufschub erreichen; zum Missbrauch s. Anm. 8; zur Organshaft s. Anm. 64.

„In dem Kalenderjahr ..., in dem das Wirtschaftsjahr endet“, gilt der gewerbliche Gewinn als bezogen.

► *Bei mehreren Betrieben* eines Stpfl. mit abweichendem Wj. sind stets die einzelnen Bilanzstichtage maßgebend. Das gilt grds. auch bei der Beteiligung an mehreren PersGes. mit abweichendem Wj. (zum Wj. der Gesellschafter s. Anm. 7).

► *Mehrere Wirtschaftsjahre* können in einem Kj. enden. So führt die Beendigung des Gewerbebetriebs auf einen anderen Tag als den Bilanzstichtag zur Entstehung eines Rumpf-Wj. Bei einem vom Kj. abweichenden Wj. werden dann der Gewinn des letzten vollen Wj. und der Gewinn des Rumpf-Wj. in einem einzigen Kj. erfasst (vgl. zB BFH v. 28.3.1973 – I R 100/71, BStBl. II 1973, 544, betr. Tod eines Gesellschafters; v. 14.10.1987 – I R 381/83, BFH/NV 1989, 141; v. 4.12.1991 – I R 140/90, BStBl. II 1992, 750, betr. Verlustabzug gem. § 2 Abs. 1 AIG; v. 3.6.1997 – VIII B 73/96, BFH/NV 1997, 838, zur atypisch stillen Gesellschaft). Dies gilt auch für den Fall der Umstellung von einem unzulässigerweise gewählten abweichenden Wj. auf das Kj. (BFH v. 12.7.2007 – X R 34/05, BStBl. II 2007, 775, mwN betr. analoge Anwendung des § 8b EStDV).

Der durch die Progression des EStTarifs entstehende Mehrbetrag an ESt kann nicht wegen sachlicher Unbilligkeit erlassen werden (BFH v. 16.9.1970 – I R 64/68, BStBl. II 1970, 838). Ein Rumpf-Wj. entsteht grds. nicht beim Ausscheiden eines Gesellschafters (BFH v. 28.11.1989 – VIII R 40/84, BStBl. II 1990, 561; v. 24.11.1988 – IV R 252/84, BStBl. II 1989, 312). Der auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfallende Anteil am Gewinn des laufenden Wj. ist ggf. zu schätzen. Zum Gesellschafterwechsel und Ausscheiden von Gesellschaftern s. Anm. 8.