

§ 4a

[Gewinnermittlungszeitraum, 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 Bekanntmachung 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 Wirtschaftsjahrs, das mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr und bei Umstellung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs auf ein an-

deres 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 Bekanntmachung v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595)

(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 Absatz 1 Satz 2 Nummer 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: Dr. Tibor **Schober**, Richter, Berlin
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Heribert **Anzinger**, Ulm

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 4a . . .	1	IV. Geltungsbereich des § 4a . . .	4
II. Rechtswentwicklung des § 4a . . .	2	V. Verhältnis des § 4a zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 4a mit höherrangigem Recht	3	VI. Verfahrensfragen zu § 4a . . .	6

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

	Anm.		Anm.
I. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr (Abs. 1 Satz 1)		2. Wirtschaftsjahr der im Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	
1. Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende		a) Im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1)	20
a) Begriff	9	b) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Geschäftsjahres (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1)	
b) Betriebsbezogenheit der Vorschrift	10	aa) Erstmalige Wahl des handelsrechtlichen Geschäftsjahres durch Abschlussstellung	21
c) Anwendung bei Mitunternehmensschaften	11	bb) Abgrenzung der erstmaligen Bestimmung von der Umstellung des Geschäftsjahres	22
2. Wirtschaftsjahr		c) Erfordernis des Einvernehmens des Finanzamts bei Umstellung auf abweichendes Wirtschaftsjahr (Abs. 1 Satz 2)	
a) Bedeutung und Rechtsentwicklung des § 8b EStDV	12	aa) Kein Einvernehmen bei Umstellung auf Kalenderjahr	23
b) Grundsatz des Zeitjahres	13	bb) Durchführung der Umstellung	24
c) Rumpfwirtschaftsjahr	14	cc) Zweck des Einvernehmens und Verhältnis zu § 42 AO	25
II. Bestimmung des Wirtschaftsjahres (Abs. 1 Satz 2)		dd) Rechtsnatur der Entscheidung über das Einvernehmen	26
1. Wirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)		3. Wirtschaftsjahr der anderen Gewerbetreibenden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)	
a) Normalwirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1)	15	a) Nicht im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 1)	31
b) Sonderwirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 8c Abs. 1 und 2 EStDV)		b) Gewerbetreibende, die gleichzeitig buchführende Land- und Forstwirte sind (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2)	32
aa) Bedeutung und Rechtsentwicklung des § 8c EStDV	16		
bb) Land- und Forstwirte iSd. § 8c Abs. 1 und 2 EStDV	17		
cc) Umstellung des Wirtschaftsjahres auf ein Sonderwirtschaftsjahr iSd. § 8c Abs. 1 und 2 EStDV nach § 8b Satz 2 Nr. 2 EStDV	18		

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

	Anm.		Anm.
I. Gewinnaufteilung bei Land- und Forstwirten (Abs. 2 Nr. 1)		II. Gewinnzuordnung bei Gewerbebetrieben (Abs. 2 Nr. 2)	
1. Tatbestand (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1)	35	1. Tatbestand	40
2. Rechtsfolge (Abs. 2 Nr. 1)		2. Rechtsfolge	
a) Aufteilung des laufenden Gewinns (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1)	36	a) Zurechnung der Einkünfte zum letzten Kalenderjahr	41
b) Zuordnung von Veräußerungsgewinnen (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2)	37	b) Ausscheiden des Mitunternehmers aus fortbestehender Mitunternehmerschaft	42

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; SCHUHMANN, Zum „Einvernehmen mit dem Finanzamt“ bei der Umstellung des Wirtschaftsjahrs, StBp. 1978, 4; PAUS, Anmerkung zu BFH v. 18.12.1991 – XI R 40/89, DStZ 1992, 768; 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; SCHIFFERS, Abweichendes Wirtschaftsjahr als Gestaltungsmissbrauch?, GmbH-StB 2005, 51; FRITZ, Das Wirtschaftsjahr in der Einkommensteuer, SteuStud. 2010, 375; KANZLER, Anmerkung zu BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, FR 2011, 28; WENGENROTH, Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahres – Grenzen innerhalb der Gestaltungsberatung, EStB 2011, 124; SCHNITGER/HERBST, Die Bedeutung der Zeitzonen im Internationalen Steuerrecht – Anstoß zur Diskussion bislang ungeklärter Fragestellungen, IStR 2013, 649; JÜRGENMEYER, Zur Bestimmung des Geschäftsjahrs, Berlin 2015; KANZLER, Die neue Tarifglättung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – § 32c EStG reloaded, DStZ 2017, 210; LAMMERS, Tarifglättung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft – § 32c EStG – der fehlgeschlagene Versuch einer Begünstigung durch den Gesetzgeber, DStR 2017, 1576.

1

I. Grundinformation zu § 4a

Grundsätzlich bemisst sich die ESt als Jahressteuer nach dem Einkommen, das im Kj. erzielt wird (VZ gem. § 25 Abs. 1). Davon regelt Abs. 1 für die Einkünfte aus LuF sowie für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Ausnahme und bestimmt das Wj. als Gewinnermittlungszeitraum. Abs. 2 regelt die zeitliche Zuordnung der Einkünfte, soweit vom Kj. abweichende Wj. bestehen. Für Ein-

künfte aus selbständiger Arbeit (§ 18) und für die Überschusseinkunftsarten verbleibt es beim Kj.-Prinzip.

II. Rechtsentwicklung des § 4a

2

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): Die Besteuerung erfolgte nach Maßgabe des Jahreseinkommens des Vorjahres (§ 29). Ein abweichendes Wj. wurde bei Einkünften aus LuF und Gewerbebetrieb berücksichtigt.

Vorgänger dieser Vorschrift war § 56 PrEStG v. 24.6.1891 (PrGS 1891, 175). Das Steuerjahr entsprach dem Haushaltsjahr (1. April bis 31. März nach dem Gesetz betreffend die Veranlagung und Erhebung der direkten Staatssteuern nach dem Etatsjahre v. 12.7.1876, PrGS 1876, 288). Als Bemessungsgrundlage (§ 10 PrEStG) wurden die feststehenden Einnahmen des Rechnungsjahres und für schwankende Einnahmen, ua. Gewinneinkünfte, der Durchschnittswert der drei vorangegangenen Jahre herangezogen. Weitere Änderungen (Gesetze v. 19.6.1906, PrGS 1906, 260; Gesetz v. 26.5.1909, PrGS 1909, 349) führten zunächst zur Berücksichtigung des individuellen Wj. anstelle des Rechnungsjahres sowie zur Berücksichtigung des Einkommens nur eines Vorjahres.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Die Steuer wurde nach dem sog. Steuerabschnitt veranlagt (§ 25). § 10 Abs. 1 bestimmte das Wj. als Steuerabschnitt für Land- und Forstwirte sowie für Gewerbetreibende. Bei Land- und Forstwirten galt das Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni. Für Gewerbetreibende, die nach Handelsrecht buchführungspflichtig waren oder tatsächlich Bücher führten, galt das Wj., für das sie regelmäßige Abschlüsse machten. Für alle anderen Stpfl. galt das Kj. als Steuerabschnitt.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die Veranlagung nach vom Kj. abweichenden Steuerabschnitten wurde aus Vereinfachungsgründen aufgegeben (vgl. die Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 35). Gemäß § 2 Abs. 1 wurde das im Kj. bezogene Einkommen herangezogen. Die Möglichkeit abweichender Wj. wurde für buchführungspflichtige Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte beibehalten (§ 2 Abs. 5). Der Gewinn galt als in dem Kj. bezogen, in dem das Wj. endete (§ 2 Abs. 5 Satz 1).

EStG 1938 v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113): § 2 Abs. 5 wurde dahingehend geändert, dass Gewerbetreibende nur noch dann ein abweichendes Wj. wählen konnten, wenn deren Firma im Handelsregister eingetragen war und sie die Bücher nach Handelsrecht ordnungsmäßig führten.

Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 29.4.1950 (BGBl. 1950, 95): § 2 Abs. 5 wurde redaktionell geändert. In § 2 Abs. 6 wurde die Fiktion des Gewinnbezugs zugunsten einer Aufteilung aufgegeben. Der Gewinn der Land- und Forstwirte war zeitanteilig aufzuteilen. Bei Gewerbetreibenden war der Gewinn auf die Kj., in denen das Wj. begann und endete, entsprechend dem Verhältnis der gesamten im Wj. erzielten und auf das jeweilige Kj. entfallenden Umsätze aufzuteilen. Nicht aufzuteilen waren Veräußerungsgewinne iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1.

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Für Land- und Forstwirte wird in § 2 Abs. 5 Nr. 1 eine VO-Ermächtigung eingeführt, die für einzelne Gruppen weitere andere abweichende Wj. bestimmen konnte. Bei Gewerbetreibenden wurde das Erfordernis der tatsächlich ordnungsmäßigen Buchführung fallen gelassen, da eine nicht ordnungsgemäße Buchführung zugleich zur Schätzung nach dem Kj. führte (vgl. BTDrucks. 2/481, 72). Eingeführt wurde in § 2 Abs. 5 Nr. 3 das Wahlrecht für

buchführende Land- und Forstwirte, das Wj. mit Zustimmung des FA nach den Regeln der LuF (§ 2 Abs. 5 Nr. 1) zu wählen.

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Die Umstellung des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum wurde für Gewerbetreibende davon abhängig gemacht, dass dies „im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird“ (§ 2 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2). Die Aufteilung des Gewinns nach Umsatzanteilen bei Gewerbetreibenden wurde wieder aufgegeben (zu den Gründen vgl. THEIS, FR 1950, 173 [193]). Der Gewinn galt wieder als in dem Kj. bezogen, in dem das Wj. endete. Bei Land- und Forstwirten blieb es bei der zeitanteiligen Aufteilung, allerdings unter Ausnahme von Veräußerungsgewinnen iSd. § 14.

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 2 Abs. 5 und 6 EStG 1957 werden unverändert als § 4a Abs. 1 und 2 EStG fortgeführt.

Bekanntmachung der Neufassung des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. 1346): Die Norm erfuhr keinerlei inhaltliche Änderungen. Die aktuelle Fassung des § 4a Abs. 1 stimmt somit weitestgehend mit § 2 Abs. 5 EStG 1954 überein (zuzüglich Zustimmungserfordernis in Nr. 2 und redaktionelle Änderung „Nummer“ statt „Ziffer“). § 4a Abs. 2 stimmt mit § 2 Abs. 6 EStG 1957 überein.

3 III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 4a mit höherrangigem Recht

Bedeutung: Die ESt ist eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1). Der VZ orientiert sich am Kj. (§ 25 Abs. 1).

Zur Begründung und Rechtfertigung des Jahresprinzips vgl. § 2 Anm. 900f.

Die Vorschrift lässt das Jahresprinzip und die Verknüpfung des VZ mit dem Kj. unberührt. Sie erlaubt aber eine vom Kj. abweichende Periodenzuordnung, indem der Gewinn in einem kürzeren Zeitraum als einem Zeitjahr ermittelt oder zeitverschoben und daher erst in einem späteren Kj. der Besteuerung unterworfen wird. Ein kürzerer Gewinnermittlungszeitraum als ein Zeitjahr ist nur bei Beginn einer Tätigkeit (s. Anm. 14) bzw. bei Umstellung des Wj. (s. Anm. 18 u. 22) möglich. Die Bildung abweichender Wj. und damit die Bildung von Rumpf-Wj. hat durch die Zurechnungsvorschrift in Abs. 2 Nr. 2 (s. Anm. 40) zudem erhebliche wirtschaftliche Bedeutung als Gestaltungsmittel der Steuerplanung. Die erstmalige Wahl des Wj. ist ausdrücklich in die Disposition des Stpfl. gestellt (BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230). Es handelt sich um eine Vereinfachungszwecknorm, denn die Gründe für die Abweichung vom Kj. beruhen auf Zweckmäßigkeitserwägungen. Für Gewerbetreibende, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, führt die Orientierung am handelsrechtl. Geschäftsjahr (§ 242 Abs. 1 HGB) zu einer Vereinfachung im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil.

Der Beginn des Wj. einer Organgesellschaft hat zudem bei der Organschaft Bedeutung (s. ausführl. § 14 KStG Anm. 115 und 222).

Besondere Bedeutung bei Land- und Forstwirten: Die abweichenden Wj. der Land- und Forstwirte sind der natürlichen Fruchtfolge angepasst und zielen im Erg. auf eine möglichst einfache Bestandserfassung der restlichen Ernte im Bestand. Würde das Wj. des Landwirts am 31. Dezember enden, würde ein Großteil der Jahresernte noch nicht veräußert sein und müsste körperlich erfasst und bewertet werden. Durch die Verlegung des Bilanzstichtags auf die Zeit-

punkte, in denen die Landwirte die Vorjahresernte weitestgehend veräußert haben, wird deren Verwaltungsaufwand erheblich gemindert (zu ausländ. Betrieben mit anderen Erntezyklen s. Anm. 4).

Die Ergebnisaufteilung für Einkünfte aus LuF (Abs. 2 Nr. 1) führt zugleich zu einer Ergebnisglättung.

Beispiel: Der Land- und Forstwirt (Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni) erzielt aufgrund von Ernteausfällen bzw. guten klimatischen Bedingungen folgende Gewinne:

Wj. 01/02	30 000 €
Wj. 02/03	– 10 000 €
Wj. 03/04	32 000 €
Wj. 04/05	– 1 000 €

Die Ergebnisaufteilung führt in den VZ 02 bis 04 zu folgenden Einkünften:

VZ 02	10 000 €	(+ 30 000 € : 2) + (– 10 000 € : 2)
VZ 03	11 000 €	(– 10 000 € : 2) + (+ 32 000 € : 2)
VZ 04	15 500 €	(+ 32 000 € : 2) + (– 1 000 € : 2)

Verfassungsmäßigkeit: Die ESt ist durch das Prinzip der Abschnittsbesteuerung (Jahressteuerprinzip) geprägt. Dadurch wird die im Kj. erzielte und bemessene Leistungsfähigkeit der Besteuerung unterworfen. § 4a führt zu Abweichungen, wenn der Gewinnermittlungszeitraum vom Besteuerungszeitraum abweicht. Dies ist jedoch uE gleichheitsrechtl. nicht zu beanstanden. Das Jahressteuerprinzip entspricht nach der Rspr. des BFH nicht nur erhebungstechnischen Notwendigkeiten, sondern drückt zugleich ein materielles Prinzip aus, denn es verfolgt eine gleichmäßige Heranziehung der Stpfl. zur Sicherstellung der aktuellen staatlichen Finanzierungsbedürfnisse und gewährleistet insoweit Gleichbehandlung in der Zeit (vgl. BFH v. 17.2.2005 – XI B 138/03, BFH/NV 2005, 1264). § 4a weicht hiervon nicht grundlegend ab, denn auch die Stpfl. mit abweichendem Wj. werden jedes Jahr zur ESt herangezogen. Die Ausnahme sind nur Steuerpausen bei Gewerbebetrieben durch die Umstellung vom Kj. auf ein abweichendes Wj., die deshalb der Zustimmung der FinVerw. bedürfen (vgl. Anm. 24f.).

Vgl. zur Kritik und zur Bedeutung für die interperiodische Verlustverrechnung Einf. ESt. Anm. 18.

Die Norm ist uE auch verfassungsgemäß, soweit Land- und Forstwirte zu einer vom Kj. abweichenden Gewinnermittlung verpflichtet werden (aA die früher hier vertretene Auffassung). Die rein rechnerische Aufteilung des ermittelten Gewinns auf zwei Kj. (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1) ist ein reiner Rechenvorgang, denn zu verteilen ist nach reinen Zeiteilen. Die Gewinnermittlung an sich ist nicht mit höherem Zeitaufwand verbunden, denn sie erfolgt lediglich phasenverschoben, nicht aber zusätzlich. Eine mögliche höhere StBelastung kann sich zwar ergeben, wenn die Erg. einzelner Besteuerungssachverhalte der Aufteilung unterliegen und nicht zu einer Besteuerung in dem Kj. führen, in dem die Leistungsfähigkeit tatsächlich erhöht wurde. Dies führt aber genauso wenig zu verfassungsrechtl. Zweifeln wie die Unterscheidung zwischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und Bilanzierung. Dies wird zudem durch eine Ergebnisglättung flankiert, die zu Progressionsvorteilen führen kann. Zuzugeben ist zwar, dass der Vereinfachungszweck (Minderung des Aufwands bei der Inventur) nicht bei allen Land- und Forstwirten erreicht wird, wenn Abs. 2 Nr. 1 auch für Land- und Forstwirte gilt, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln und keine Bestände erfassen müssen. Hier ist jedoch zu beachten, dass das Gesetz in § 13a Abs. 1 für „Kleinstbetriebe“ der LuF die Gewinnermittlung nach Durchschnitts-

sätzen als Regelgewinnermittlungsvorschrift vorsieht und die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 nur auf Antrag erfolgt (§ 13a Abs. 2). Der Anwendungsbereich der (noch) nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirte, die aber den Gewinn nicht (mehr) nach Durchschnittssätzen ermitteln, ist gering. Die Ergebnisglättung über jeweils zwei VZ ist ebenfalls verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, denn es bestehen bei Land- und Forstwirten klimatische Besonderheiten, die eine von anderen Einkunftsarten abweichende Behandlung erlauben.

Die Anknüpfung an das handelsrechtl. Geschäftsjahr bei bestimmten Gewerbetreibenden ist uE verfassungsrechtl. unbedenklich. Zwar wurde das formelle Maßgeblichkeitsprinzip aufgegeben (§ 5 Anm. 256), der Vereinfachungszweck wird aber bereits dadurch erreicht, dass der Gewerbetreibende für stl. Zwecke auf handelsrechtl. Inventurergebnisse (körperliche Bestandsaufnahme) zurückgreifen kann und er idR keine gesonderte Buchführung für das Kj. führen muss. Die Nichterfassung von Personenhandelsgesellschaften, die keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. LuF erzielen (dazu Anm. 4) ist ebenfalls von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers umfasst, da diese typischerweise nicht über umfangreich zu erfassende und zu bewertende wechselnde Warenbestände verfügen.

4

IV. Geltungsbereich des § 4a

Sachlicher Geltungsbereich: § 4a erfasst nur Einkünfte aus LuF (§ 13) sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15).

Zur Einkünfteermittlung bei Personenhandelsgesellschaften mit anderen Einkunftsarten s. Anm. 9.

Persönlicher Geltungsbereich: § 4a gilt gleichermaßen für beschränkt und unbeschränkt Stpfl.

Zum Problem der Eintragung ins ausländ. Handelsregister vgl. Anm. 20.

Für nach dem HGB buchführungspflichtige Körperschaften gilt § 7 Abs. 4 KStG (vgl. § 7 KStG Anm. 25). § 4a gilt aber gem. § 8 Abs. 1 KStG für nicht bzw. für nur nach AO buchführungspflichtige Körperschaften (glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 11 [6/2017]; JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. A 13 [9/2016]).

Zu den Anwendungsproblemen bei Personengesellschaften vgl. Anm. 11.

Räumlicher Anwendungsbereich (Auslandsbeziehungen): Unterliegen im Fall der unbeschränkten Stpfl. Einkünfte aus einer ausländ. gewerblichen BS bzw. im Ausland belegenen LuF der Besteuerung im Inland, hat die Gewinnermittlung nach dem inländ. Wj. zu erfolgen (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 60).

Nicht zu folgen ist der Auffassung von SCHNITGER/HERBST (IStR 2013, 649 [651]), dass Geschäftsvorfälle in ausl. BS auch anhand der jeweiligen Zeitzone zu berücksichtigen sind (beispielsweise Nichtberücksichtigung einer Veräußerung in der BS am 31. Dezember um 23.59 Uhr südamerikanischer Zeit, da in diesem Zeitpunkt bereits im Inland der 1. Januar des Folgejahres läuft). Es ist – unabhängig von der globalen Zeitverschiebung – immer auf den Schluss des letzten Tages des Wj. abzustellen. Dies wird deutlich, wenn beispielsweise für die ausländ. BS Girokonten bei einer inländ. Bank geführt werden, denn in diesem Fall müssten Geldbewegungen auf dem Girokonto des 31. Dezember und 1. Januar danach aufgeteilt werden, ob sie vor bzw. nach dem Ende des Wj. der ausl. BS zu- bzw. abgefließen sind.

Das Wj. der Land- und Forstwirte (1. Juli bis 30. Juni) gilt auch, wenn die Einkünfte aus LuF in Ländern mit anderen Witterungs- und Ernteverhältnissen (beispielsweise umgekehrte Jahreszeiten auf der Südhalbkugel) erzielt werden

(glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 5 [9/2016] und B 50 [9/2016]). In der Praxis wird dies nicht zu Problemen führen, denn im Ausland belegene LuF wird durch DBA idR von der Besteuerung im Inland ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 OECD-MA und Freistellungsmethode; vgl. die Übersicht bei REIMER in VOGEL/LEHNER, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. 2015, Art. 6 OECD-MA 2005 Rn. 51). Das inländ. Wj. gilt auch dann, wenn die BS im Ausland nach dem dortigen Recht nach abweichendem ausländ. Wj. einen handels- oder strechtl. Gewinn ermittelt. Ein nach anderen Maßstäben ermittelter Gewinn ist ggf. im Wege der Schätzung umzurechnen. Gleiches gilt für die Besteuerung der lediglich mit inländ. BS beschränkt Stpfl. Diese unterfallen ohne Ausnahme § 4a. Bei gewerblichen BS ergibt sich die Möglichkeit eines abweichenden Wj., wenn die inländ. BS als Zweigniederlassung (§§ 13d ff. HGB) ins inländ. Handelsregister eingetragen wird. Dann kann sie ihr handelsrechtl. Geschäftsjahr entsprechend der Vorgaben des ausländ. Stammhauses einrichten (zur Eintragung der Firma des Stammhauses in einem ausländ. Handelsregister s. Anm. 20).

V. Verhältnis des § 4a zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG:

► § 2 Abs. 7 Satz 2 ergänzend, leitet die Vorschrift abweichende Wj. auf den für die Veranlagung maßgeblichen Ermittlungszeitraum des Kj. über (s. § 2 Anm. 912).

► *Verhältnis zu § 4 Abs. 2:* Die Bestimmung eines abweichenden Wj. und somit des Abschlussstichtags nach Einreichung einer ersten StBil. stellt eine Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2) dar (s. Anm. 21).

► *Verhältnis zu § 32c:* Durch das Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtl. Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3045) ist in § 32c eine Tarifglättung für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte eingeführt worden. Diese Vorschrift soll ab 2016 gelten, steht aber unter dem Vorbehalt der Beihilfengenehmigung der EU-Kommission (vgl. hierzu KANZLER, DStZ 2017, 210; zu verfassungsrechtl. Zweifeln vgl. LAMMERS, DStR 2017, 1576 [1577]). Die Tarifglättung tritt neben die Ergebnisglättung des Abs. 2 Nr. 1 (s. Anm. 35).

Verhältnis zur EStDV: §§ 8b, 8c EStDV ergänzen die Vorschriften über das Wj. (s. Anm. 13 und 16). Die Ermächtigungsgrundlage für § 8b EStDV findet sich in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b und für § 8c EStDV in § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2.

Verhältnis zu Vorschriften des KStG: Die Vorschrift tritt bei buchführungspflichtigen KapGes. hinter § 7 Abs. 4 KStG zurück. Siehe Anm. 4 und § 7 KStG Anm. 25 ff. zum persönlichen Anwendungsbereich und Anm. 20 zu ausländ. KapGes.

Verhältnis zum GewStG: § 4a gilt auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags iSd. § 7 GewStG. Dieser ist der nach den Vorschriften des EStG oder KStG ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden VZ zu berücksichtigen ist (§ 7 Satz 1 GewStG). Die Abs. 2 Nr. 2 gleichlautende Vorschrift des § 10 Abs. 2 GewStG ist deklaratorisch (glA ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 10 GewStG Rn. 7 [10/2015]).

Verhältnis zum UStG: § 4a gilt weder unmittelbar noch entsprechend für die USt. Gemäß § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG ist Besteuerungszeitraum bei der USt das Kj. Die USt ist aber keine Jahresumsatzsteuer (vgl. STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 16 UStG Rn. 9 [7/2016]). Die MwStSystRL erfordert nur, dass der Gesetzgeber einen „Steuerzeitraum“ von ein bis drei Monaten regelt (Art. 252 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL), dies ist der Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG). Soweit ein abweichendes Wj. zumindest auf den Schluss eines Monats bzw. Quartals fällt, ergibt sich aus der ustl. Nichtanerkennung eines vom Kj. abweichenden Besteuerungszeitraums auch kein buchhalterischer Nachteil.

Verhältnis zur AO: Zum Verfahrensrecht allgemein s. Anm. 6; zum Verhältnis zu § 42 AO s. Anm. 24.

Verhältnis zum HGB: Während ein abweichendes handelsrechtl. Geschäftsjahr zu einem abweichenden Wj. führt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2; aA die bisher hier vertretene Auffassung, die dies mit dem Maßgeblichkeitsprinzip begründete), wirken die stl. Vorschriften nicht auf die handelsrechtl. Buchführung und Bilanz zurück. Der Kaufmann muss zwar die Grundsätze der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit beachten (§§ 246 Abs. 3, 252 Abs. 1 Nr. 6), er kann aber den Abschlussstichtag grds. frei wählen. Das Geschäftsjahr darf zwölf Monate nicht überschreiten (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB) und grds. nicht unterschreiten (vgl. die Bezeichnung „Jahresabschluss“ und „Geschäftsjahr“; hM, vgl. JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. A 30 [9/2016]; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 240 HGB Rn. 36; WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 240 HGB Rn. 60; aA JÜRGENMEYER, Zur Bestimmung des Geschäftsjahrs, 2015, 17, der dem Wortstamm „Jahr“ keine derartige Bedeutung beimessen will). Ein beliebiger bzw. willkürlicher Wechsel der Abschlussstichtage ist jedoch unzulässig (glA WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 240 HGB Rn. 63). Versagt das FA die Zustimmung zur Gewinnermittlung nach abweichendem Wj. (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2), kann dies zu einem abweichenden Geschäftsjahr nach Handelsrecht und gleichzeitiger steuerrechtlicher Gewinnermittlung nach dem Kj. führen. Der Kaufmann muss deshalb nicht auch handelsrechtl. zum Kj. wechseln (keine umgekehrte Maßgeblichkeit). Führt der Kaufmann sodann weiterhin Bücher nach abweichendem Geschäftsjahr, berührt dies nicht die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (SCHIFFERS, GmbH-StB 2005, 51 [52]). Der Stpfl. muss allerdings eine StBil. mit Bilanzstichtag 31. Dezember vorlegen (ggf. gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) um eine Schätzung des für das Kj. ermittelten Gewinns durch das FA zu verhindern.

Verhältnis zur InsO: Gemäß § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO beginnt mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein neues Geschäftsjahr. Diese Vorschrift dient der Abgrenzung von Masse- und Insolvenzschnlden bzw. entsprechenden Gewinnen, denn auch der Neuerwerb des Insolvenzschnldners gehört – soweit nicht freigegeben – zur Insolvenzmasse (§ 35 Abs. 1 InsO). Ein vom Insolvenzschnldner vor Insolvenzeröffnung ausgeübter Gewerbebetrieb fällt als Ganzes in die Insolvenzmasse (vgl. BFH v. 16.4.2015 – III R 21/11, BStBl. II 2016, 29). Der Insolvenzverwalter übernimmt die Tätigkeit des Insolvenzschnldners, wenn er das Gewerbe für die Masse fortführt. Steuerpflichtiger (Gewerbetreibender bzw. Land- und Forstwirt iSd. EStG) bleibt jedoch der Insolvenzschnldner, weshalb § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO keine Auswirkung auf das stl. Wj. hat (aA wegen des Gleichlaufs von Geschäftsjahr und Wj. JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 39 [9/2016]).

Für die Frage, ob die ESt des Jahres der Insolvenzeröffnung eine Masseverbindlichkeit oder Insolvenzschuld ist, ist nicht die strechtl. Entstehung der Steuer, sondern die Verwirklichung des Besteuerungstatbestands erheblich. Die Jahressteuer wird ertragsbezogen danach aufgeteilt, welches Einkommen der Insolvenzschuldner (Stpfl.) vor und nach Verfahrenseröffnung erzielt hat (vgl. EHRI-CKE in MünchKomm. InsO, 3. Aufl. 2013, § 38 InsO Rn. 81 ff.; ANDRES in NERLICH/RÖRMERMANN, § 38 InsO Rn. 16 [7/2016]). Die Praxis nimmt die Abgrenzung idR dennoch durch eine gesonderte Zwischenbilanz auf den Tag der Insolvenzeröffnung vor. Soweit der Gewerbetreibende in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 fällt, kann er deshalb auch die Umstellung des Wj. im Einvernehmen mit dem FA auf diesen Stichtag vornehmen (glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 18 [6/2017]; aA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 39 [9/2016]).

VI. Verfahrensfragen zu § 4a

6

Wahlrechte: Die Vorschrift räumt Wahlrechte ein, die nur „im Einvernehmen mit dem Finanzamt“ ausgeübt werden können:

- Umstellung des Wj. durch ins Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende auf ein vom Kj. abweichendes Wj. (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; s. Anm. 24) und
- Anwendung des landwirtschaftlichen Wj. auch für den Gewerbebetrieb eines buchführenden Gewerbebetriebs, der gleichzeitig buchführender Land- und Forstwirt ist (Abs. 1 Nr. 3 Satz 2; s. Anm. 32).

Die erstmalige Wahl des abweichenden Wj. eines ins Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden bedarf keiner Zustimmung (s. Anm. 21). Die Umstellung eines abweichenden Wj. auf das Kj. ist ebenfalls jederzeit ohne Zustimmung möglich. Die zustimmungspflichtige Umstellung auf ein abweichendes Wj. kann formlos, bspw. durch Einreichung einer Bilanz auf einen abweichenden Abschlussstichtag beim FA, beantragt werden (s. Anm. 23).

Einvernehmen als Verwaltungsakt: Das Einvernehmen wird durch Verwaltungsakt erteilt (ausführl. Anm. 26). Nach der Rspr. und hM im Schrifttum handelt es sich um eine Ermessensentsch. (zur hier vertretenen abweichenden Auffassung s. Anm. 26). Da das Einvernehmen keinen Steuerbescheid darstellt, sind die Regelungen in §§ 155 ff. AO nicht anwendbar (BFH v. 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226).

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen: Da § 4a ansonsten zwingendes Recht darstellt, führt eine unzulässige Gewinnermittlung nach abweichendem Wj. dazu, dass die Erg. nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden können. Der im Kj. bezogene Gewinn ist ggf. im Wege der Schätzung (idR zeitanteilige Aufteilung der Gewinne) zu ermitteln (BFH v. 23.9.1999 – IV R 41/98, BStBl. II 2000, 24). Der Stpfl. kann sich nicht darauf berufen, dass das FA in früheren Jahren die Gewinnermittlung für das abweichende Wj. anerkannt hat (Abschnittsbesteuerung). Eine zeitanteilige Aufteilung scheidet aus, wenn der vorangegangene VZ bereits bestandskräftig veranlagt worden ist. In diesem Fall ist der vollständige Gewinn in der letzten änderbaren Veranlagung zu erfassen (BFH v. 12.7.2007 – X R 34/05, BStBl. II 2007, 775), auch wenn es hierdurch zur Erfassung von Gewinnen eines Zeitraums von mehr als zwölf Monaten im VZ kommt.

Feststellungsverfahren: Nach der Rspr. erfolgt die Gewinnfeststellung bei Mitunternehmenschaften mit abweichendem Wj. gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a

AO bei den Einkünften aus LuF nach dem Kj. (BFH v. 19.7.1984 – IV R 87/82, BStBl. II 1985, 148) und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach dem Wj. (BFH v. 14.9.1978 – IV R 49/74, BStBl. II 1979, 159; BFH v. 11.3.2013 – IV R 11/10, BFH/NV 2013, 1569). Die zeitanteilige Zurechnung der Einkünfte aus LuF (s. Anm. 36) erfolgt daher bereits im Gewinnfeststellungsverfahren.

Siehe SÖHN in HHSp., § 180 AO Rn. 210 f. (8/2011).

7–8 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Wirtschaftsjahr als Gewinnermittlungszeitraum

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

1. Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende

9 a) Begriff

Land- und Forstwirte sind Stpfl., soweit sie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iSd. § 13 Abs. 1 erzielen (s. § 13 Anm. 40 ff.). Gewerbetreibende sind Stpfl., soweit sie die Einkunftsart des § 15 verwirklichen (s. § 15 Anm. 1030 ff.).

Die Vorschrift findet deshalb keine Anwendung, wenn der Stpfl. andere Einkünfte erzielt. Eine in das Handelsregister eingetragene Wirtschaftsprüfungs- oder Steuerberatungs-KG, die nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18) erzielt, kann deshalb ihren Gewinn nicht nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermitteln, selbst wenn sie handelsrechtl. für ein vom Kj. abweichendes Geschäftsjahr Bücher führt (BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498). Das Gleiche gilt für im Partnerschaftsregister eingetragene Partnerschaftsgesellschaften und für sog. entprägte Personenhandelsgesellschaften (GmbH & Co. KG), die ihrer Struktur nach grds. gewerbliche Einkünfte iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 erzielen, jedoch durch entsprechende Gestaltung (bspw. Einräumung der Geschäftsführungsbefugnis für einen Kommanditisten) nur Überschusseinkünfte (bspw. aus VuV) erzielen. Die stl. Überschussermittlung hat bei diesen Gesellschaften für das Kj. zu erfolgen.

10 b) Betriebsbezogenheit der Vorschrift

Unterhält ein Stpfl. mehrere LuF- oder Gewerbebetriebe, kann er das Wj. für jeden einzelnen Betrieb unterschiedlich bestimmen, für den der Gewinn eigenständig zu ermitteln ist. Abs. 1 Satz 1 macht den Anwendungsbereich des gesamten § 4a deutlich, indem er nur Land- und Forstwirte sowie Gewerbetreibende nennt. Die Organisationsform (Einzelunternehmen oder Mitunternehmerschaft) ist unerheblich, es kommt allein auf die Qualifizierung der Einkünfte nach § 13 bzw. § 15 an. Auch wenn die Norm den Stpfl. (Einkünftebezieher) bezeichnet (Gewerbetreibender, Land- und Forstwirt), erfasst sie – wie alle anderen Vorschriften zur Gewinnermittlung – den jeweiligen Betrieb des Stpfl. (vgl. § 15 Anm. 185). Ein Stpfl. kann somit auch seine Gewinne nach mehreren unterschiedlichen Wj. ermitteln, beispielsweise wenn er über verschiedene Gewerbebetriebe verfügt oder wenn er die beiden vorgenannten Einkunftsarten in unterschiedlichen Betrieben erzielt. Die Betriebsbezogenheit wird jedoch durch

die Steuersubjektbezogenheit der Gewinnermittlung begrenzt, denn StSubjekt ist der Stpfl. und nicht der Betrieb.

c) Anwendung bei Mitunternehmerschaften

11

Nur ein einheitlicher Betrieb: Die Betriebsbezogenheit gilt auch für Mitunternehmerschaften. Diese unterhalten aber ohnehin nur einen einheitlichen Betrieb, der entweder originär oder fiktiv gewerblich ist (Abfärbung und Prägung gem. § 15 Abs. 3). Soweit eine PersGes. keine gewerblichen Einkünfte erzielt, handelt es sich nicht um eine Mitunternehmerschaft. Diese unterliegen dann nicht § 4a.

Wirtschaftsjahr der Mitunternehmer: Nach hM erfolgt die Gewinnermittlung des Mitunternehmers für den Sonderbereich (SonderBV I und II) entsprechend der Gewinnermittlungsart der Gesamthand (sog. additive und korrespondierende Gewinnermittlung, vgl. § 15 Anm. 450). Die Buchführungspflicht für das SonderBV trifft ebenfalls die Mitunternehmerschaft (vgl. § 15 Anm. 523). Weder kann der Mitunternehmer für seinen Sonderbereich den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, wenn die Mitunternehmerschaft bilanziert, noch kann er ein von der Mitunternehmerschaft abweichendes Wj. wählen (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741; aA früher KNOBBE-KEUK, StuW 1974, 1 [34]). Soweit der Mitunternehmer neben seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft eigenbetrieblich tätig wird, ist er nicht an das Wj. der Mitunternehmerschaft gebunden, denn BV aus dem Eigenbetrieb wird – soweit es im Zusammenhang mit der Mitunternehmerschaft steht – ohnehin in der Sonderbilanz erfasst (sog. Bilanzierungskonkurrenz, vgl. § 15 Anm. 758). Hält der Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil im BV eines anderen Betriebs, führt dies ebenfalls nicht zu einer Bindung an das Wj. der Mitunternehmerschaft, denn der bezogene Gewinnanteil gilt als laufender Geschäftsvorfall des Betriebs des Mitunternehmers.

Einbringung von Betrieben in eine Mitunternehmerschaft: Werden ein oder mehrere Betriebe in eine neu gegründete PersGes. eingebracht, endet das Wj. des jeweils eingebrachten Betriebs (BFH v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247). Für die Mitunternehmerschaft beginnt ein neues Wj., ggf. ein Rumpfwj. (BFH v. 26.5.1994 – IV R 34/92, BStBl. II 1994, 891). Kein neues Wj. beginnt für die Mitunternehmerschaft, wenn ein Betrieb in eine bestehende Mitunternehmerschaft eingebracht wird. Hier endet lediglich das Wj. des bisherigen Betriebs.

Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine neu gegründete Mitunternehmerschaft: Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils berührt deren Wj. nicht. Vielmehr ist zu prüfen, ob ein abweichendes Wj. beim Gewerbebetrieb, in den die Einbringung erfolgt, missbräuchlich ist, denn in doppel- und mehrstöckigen Strukturen kann es zu einer (uU mehrjährigen) Steuerpause kommen, wenn das Wj. der Untergesellschaft nach dem Wj. der Obergesellschaft endet. Die Erlangung einer solchen Steuerpause kann missbräuchlich iSd. § 42 AO sein, wenn der Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft lediglich zu diesem Zweck in eine neu errichtete Obergesellschaft eingebracht wird. Dies liegt vor, wenn keine sachlichen Erwägungen für die Überlappung der Wj. vorgetragen werden können und die Obergesellschaft selbst keine aktive Wirtschaftstätigkeit ausübt (BFH v. 18.12.1991 – XI R 40/89, BB 1992, 826) bzw. wenn eine Obergesellschaft ohne branchenspezifische oder sonst plausible Gründe ihr Wj. in dieser Weise festlegt (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 936).

Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern bei fortbestehender Gesellschaft: Der Gesellschafterwechsel berührt das Wj. der Mitunternehmer-

schaft nicht (vgl. BFH v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770). Eine Zwischenbilanz ist weder nach Handels- noch nach StRecht erforderlich, jedoch idR zweckmäßig, wenn die Gewinnanteile der nicht ganzjährig beteiligten Mitunternehmer nicht lediglich zeitanteilig aufgeteilt werden sollen.

Zum Besteuerungszeitpunkt des laufenden Gewinns bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wj. s. Anm. 42.

Ausscheiden des vorletzten Mitunternehmers unter Fortführung des Betriebs durch den letzten Gesellschafter (Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB): Die Mitunternehmerschaft wird beendet, wenn der vorletzte Mitunternehmer ausscheidet, denn eine Gesellschaft erfordert zwingend das Vorhandensein von mindestens zwei Gesellschaftern. Führt der letzte Gesellschafter den Betrieb als neuen Betrieb fort, hat er eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (BFH v. 9.12.1976 – IV R 34/73, BStBl. II 1977, 241). Gehörte der Mitunternehmeranteil vorher jedoch selbst zu einem BV eines Gewerbebetriebs, fällt auch der angewachsene Betrieb der ehemaligen Mitunternehmerschaft in diesen Gewerbebetrieb und es bleibt bei diesem Wj.

Realteilung einer Mitunternehmerschaft (§ 16 Abs. 3 Satz 2): Wie bei der Anwachsung führt auch die Realteilung uU zur Betriebseröffnung eines oder mehrerer neuer Betriebe und zur Beendigung des Betriebs der Mitunternehmerschaft. Die eröffneten Betriebe sind nicht an das Wj. der Mitunternehmerschaft gebunden. Werden einzelne WG in ein bestehendes BV übertragen, führt dies nicht zu einer Betriebseröffnung, das Wj. des aufnehmenden Betriebs läuft weiter.

2. Wirtschaftsjahr

12 a) Bedeutung und Rechtsentwicklung des § 8b EStDV

Das Gesetz regelt als Rechtsfolge in Abs. 1 Satz 1 lediglich, dass die Gewinnermittlung nach dem Wj. erfolgt. Die Einzelheiten werden durch § 8b EStDV im Verordnungswege geregelt. Die Verordnungsermächtigung (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b; vgl. § 51 Anm. 13) wurde durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 erstmals eingeführt und blieb seitdem im Wortlaut unverändert.

EStDV 1955 v. 21.12.1955 (BGBl. I 1955, 756; BStBl. I 1955, 710): Die aktuelle Fassung von § 8b Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 Satz 1 entsprechen der Fassung der EStDV 1955. Dieser entspricht im Wortlaut der Vorläuferregelung in § 1 EStDV v. 6.2.1935 (RGBl. I 1935, 153).

EStDV 1958 v. 7.2.1958 (BGBl. I 1958, 70): In Nr. 2 wird Satz 2 angefügt, wonach die Umstellung auf ein abweichendes Wj. nur im Einvernehmen mit dem FA vorgenommen werden kann (dazu s. Anm. 18). § 8b ist seitdem unverändert.

13 b) Grundsatz des Zeitjahres

Das Wj. beträgt regelmäßig zwölf Monate bzw. ein Zeitjahr (§ 4a Abs. 1 Nr. 1 und 3; § 8b Satz 1 EStDV). Es kann auch kürzer sein (sog. Rumpf-Wj., s.u.) und nur bei Land- und Forstwirten uU auch einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassen (§ 8c Abs. 2 Satz 2 und 3 EStDV; s. Anm. 18). Im Regelfall enden Wj. auf den letzten Tag eines Monats, dies ist aber nicht zwingend. Es kommt auch jeder andere bestimmte Tag in Betracht und ist für Zweigniederlassungen sinnvoll, wenn beispielsweise beschränkt Stpfl. anderen Rechnungsjah-

ren unterliegen (beispielsweise endet das Steuerjahr in Großbritannien mit Ablauf des 5. April).

c) Rumpfwirtschaftsjahr

14

Eröffnung, Erwerb, Aufgabe und Veräußerung:

► *Grundsatz:* Gemäß § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV darf das Wj. einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen, wenn ein Betrieb eröffnet (§ 6 Anm. 900 ff.), erworben, aufgegeben (§ 16 Anm. 500 ff.) oder veräußert (§ 16 Anm. 115 ff.) wird. Dieses Rumpf-Wj. entsteht unabhängig von der Zustimmung des FA (kein Fall der Umstellung des Wj., s. Anm. 18).

► *Entgeltlicher Erwerb:* Ein Betriebserwerb führt zur Beendigung des Wj. beim ehemaligen Inhaber des Betriebs (Veräußerung). Der Neubeginn eines Wj. ist die zwingende Folge der vorherigen Beendigung des bisherigen Wj. Zu einem Rumpf-Wj. kommt es immer dann, wenn das Ereignis auf das reguläre Ende des bisherigen Wj. fällt bzw. nicht zugleich mit einem der vorgenannten Ereignissen das Wj. umgestellt wird, beispielsweise eben auf ein vom Kj. abweichendes Wj. (BFH v. 23.9.1999 – IV R 59/98, BStBl. II 2000, 170; BFH v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247). Bei Land- und Forstwirten können sich Umstellungen der Wj. auch durch sog. Strukturwandel ergeben (§ 8c Abs. 1 EStDV; s. Anm. 22).

► *Unentgeltlicher Erwerb:* Strittig ist, ob die Übertragung (§ 6 Anm. 1215 ff.) und der darauf basierende unentgeltliche Erwerb eines Betriebs (Schenkung, Erbfolge) zu einer Bindung des neuen Inhabers an das bisherige Wj. führt, mithin kein Rumpf-Wj. beim Übertragenden durch Beendigung entsteht (so BFH v. 22.8.1969 – IV 244/63, BStBl. II 1969, 34; HEINICKE in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 4a Rn. 10; unter Verweis auf die sog. Fußstapfentheorie, FRITZ, NWB 2010, 375 [377]). Der BFH geht bei einer unentgeltlichen Hofübergabe an Familienangehörige bei LuF innerhalb eines Wj. davon aus, dass der Gewinn für jedes der beiden Rumpf-Wj. getrennt zu ermitteln ist (BFH v. 23.8.1979 – IV R 95/75, BStBl. II 1980, 8). Die FinVerw. lässt aus Vereinfachungsgründen jedoch eine einheitliche Gewinnermittlung beim Hofübergang im Erbfall für ein fiktiv fortbestehendes Wj. zu, soweit der Gesamtgewinn zeitanteilig auf den alten und den neuen Hofinhaber aufgeteilt wird (beispielsweise FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2239 - Lafo-Kartei BW Fach 8 Nr. 3.3). Auch wenn § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV den unentgeltlichen Erwerb nicht erfasst, besteht UE kein Grund für eine Fortführung des Wj. bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung eines Gewerbebetriebs, denn obwohl die Übertragung durch die Buchwertverknüpfung (§ 6 Abs. 3 Satz 3) nicht zu einer Gewinnrealisierung (Veräußerungsgewinn) führt, fällt der laufende Gewinn bei zwei unterschiedlichen Stpfl. an, die ihren eigenen Gewinn ermitteln müssen. Es erfolgt gerade keine Aufteilung eines einheitlichen Gewinns wie bei einer Mitunternehmerschaft. Die Betriebsbezogenheit der Vorschrift (Anm. 10) ist auch immer subjektbezogen und knüpft an den Stpfl. an (glA SCHOOR, StBp. 2003, 245; JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 35 [9/2016] und B 126 [9/2016]).

► *Liquidation einer Personengesellschaft:* Der Beginn Liquidation/Auseinandersetzung einer PersGes. (§ 145 HGB; § 730 BGB) führt nicht zu einem neuen Wj. (anders bei KapGes, vgl. BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; BFH v. 22.10.1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829), denn die Auflösung (gesetzliche Gründe: § 131 HGB; §§ 723 ff. BGB) berührt nicht die Identität der Gesellschaft. Der Zweck der Gesellschaft ist nun nicht mehr auf Erwerb, son-

dern auf Abwicklung gerichtet. Das regulär laufende Wj. endet erst mit dem Abschluss der Liquidation (zur Beendigung des bisherigen Wj. bei Insolvenzeröffnung vgl. Anm. 5). Für Einzelunternehmen bestehen keine besonderen Vorschriften für einen Liquidationsprozess, da der Vermögensträger (natürliche Person) fortbesteht. Hier führt erst die tatsächliche Betriebsaufgabe (vgl. § 16 Anm. 588) zu einem Rumpf-Wj.

Umstellung des Wirtschaftsjahres: Ein Rumpf-Wj. ist ferner zulässig, wenn ein Stpfl. von regelmäßigen Abschlüssen auf einen bestimmten Tag zu regelmäßigen Abschlüssen auf einen anderen bestimmten Tag übergeht (§ 8b Satz 2 Nr. 2 Satz 1 EStDV).

Zu den weiteren Voraussetzungen der Umstellung des Wj. (§ 8b Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStDV) s. Anm. 18.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Der Wechsel der Gewinnermittlungsart (zB von der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 zum BV-Vergleich) kann nicht im laufenden Wj. erfolgen, denn der BV-Vergleich erfordert die Erstellung einer Eröffnungsbilanz zum Beginn des Wj. Ein Rumpf-Wj. kann sich nur ergeben, wenn zugleich vom Kj. auf abweichendes Wj. umgestellt wird. Bei Gewerbetreibenden ist dies möglich, wenn es zur erstmaligen Eintragung der Firma ins Handelsregister kommt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2).

II. Bestimmung des Wirtschaftsjahres (Abs. 1 Satz 2)

1. Wirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

15 a) Normalwirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1)

Grundsatz: Land- und Forstwirte haben den Gewinn grds. nach dem abweichenden Wj. 1. Juli bis 30. Juni des Folgejahres zu ermitteln. Eine Umstellung auf ein anderes Wj. kommt nur für bestimmte Land- und Forstwirte in Betracht (vgl. Abs. 1 Satz 2 iVm. § 8c EStDV; Anm. 17). In den Fällen der Betriebseröffnung, -aufgabe oder -veräußerung (vgl. auch Anm. 13) kommt es zu einem Rumpf-Wj. bis zum 30. Juni. Ob Einkünfte aus LuF erzielt werden, ist eine allein nach stl. Gesichtspunkten zu beantwortende Frage (zur allgemeinen Abgrenzung vgl. § 13 Anm. 15 ff.). Die Eintragung in das Handelsregister (§ 3 Abs. 2 HGB) führt zwar zur Kaufmannseigenschaft, es bleibt aber bei Einkünften aus § 13. Dies gilt auch für Personenhandelsgesellschaften mit land- und forstwirtschaftlichen Einkünften. Die Gewinnermittlungsart ist unerheblich, erfasst sind auch Forstwirte, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder § 13a ermitteln.

Betriebsverpachtung: Einkünfte aus § 13 werden auch erzielt, wenn eine Betriebsverpachtung iSd. § 14 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3b vorliegt und der Stpfl. noch keine Aufgabeklarung gegenüber dem FA abgegeben hat (vgl. § 14 Anm. 84). Das abweichende Wj. gilt auch für die Betriebsverpachtung, selbst wenn die der Norm zugrunde liegenden Vereinfachungserwägungen (aktive LuF mit Ernte- und Abverkaufszyklus) nicht mehr vorliegen (so auch BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; aA die bisher hier vertretene Auffassung). Ein Grund für eine teleologische Reduktion der Norm dahingehend, dass das abweichende Wj. nur anzuwenden ist, wenn auch „aktive Einkünfte“ aus § 13 erzielt werden, ist spätestens mit der Kodifizierung der Rspr. des BFH zur Betriebsverpachtung entfallen, denn nunmehr geht selbst der Gesetzgeber davon aus, dass

auch fiktive land- und forstwirtschaftliche Einkünfte vorliegen können. Dies ist von der Gestaltungs- bzw. Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers umfasst (so auch § 16 Anm. 6).

Strukturwandel: Ein sog. Strukturwandel (zB wandelt sich ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb aufgrund schädlichen Zukaufs von Futter in einen Gewerbebetrieb) hat Einfluss auf das anzuwendende Wj., denn es liegt eine Einstellung des einen und die Eröffnung des anderen Betriebs vor. Lässt sich der Land- und Forstwirt in das Handelsregister eintragen, kann er durch Bestimmung des handelsrechtl. Geschäftsjahres entsprechend der Vorgabe von Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 ein Rumpfwj. verhindern (zum Problem des unbewussten Strukturwandels s. auch Anm. 32).

b) Sonderwirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 8c Abs. 1 und 2 EStDV)

aa) Bedeutung und Rechtsentwicklung des § 8c EStDV

16

Abs. 1 Satz 2 sieht vor, dass durch Rechtsverordnung für einzelne Gruppen von Land- und Forstwirten ein anderer Zeitraum bestimmt werden kann, wenn das aus wirtschaftlichen Gründen erforderlich ist. Dies bezweckt, den besonderen wirtschaftlichen Gegebenheiten bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe durch spezielle Wj. entgegenzukommen.

Die Verordnungsermächtigung wurde durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 erstmals in § 2 Abs. 5 Nr. 1 EStG 1954 eingeführt. Vorläufer waren §§ 1 und 2 EStDV v. 6.2.1935 (RGBl. I 1935, 153). § 1 EStDV 1935 entsprach dem heutigen § 8b EStDV. § 2 EStDV 1935 enthielt Regelungen zum Wj. beim Abschlussstichtag in der Zeit vom 24. Juni bis 6. Juli; zur Weidewirtschaft (Wj. vom 1. Mai bis 30. April) sowie eine Ermächtigung für die Präsidenten der Landesfinanzämter für weitere Betriebsarten. Mit der EStDV v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 143) erfolgte nur eine Änderung dahingehend, dass die Ermächtigung statt der Präsidenten der Landesfinanzämter nun die Oberfinanzpräsidenten nannte.

EStDV 1955 v. 21.12.1955 (BGBl. I 1955, 756): § 2 Abs. 1 entsprach der Regelung des § 2 EStDV 1935. In § 2 Abs. 2 wurde das Wj. der reinen Weidewirtschaft und Viehzucht (1. Mai bis 30. April) und der reinen Forstwirtschaft (1. Oktober bis 30. September) geregelt. Nach § 2 Abs. 2 Satz 3 galten Bestimmungen – mit Ausnahme für Weinbaubetriebe – der OFD aus der Zeit bis zum 31.12.1954 fort. In § 2 Abs. 3 wurde der buchführende Land- und Forstwirt definiert.

ÄndVO v. 4.4.1968 zur EStDV (BGBl. I 1968, 257; BStBl. I 1968, 504): In § 2 Abs. 3 wurde bestimmt, dass Gartenbau- und Baumschulbetriebe auch das Kj. als Wj. bestimmen können. Abs. 3 wurde zu Abs. 4.

ÄndVO v. 13.12.1974 (BGBl. I 1974, 3537; BStBl. I 1974, 1034): § 2 EStDV wurde unverändert als neuer § 8c EStDV übernommen. Dies war systematische Folge der gesetzlichen Neuregelung in § 4a statt in § 2 (vgl. EStRG v. 5.8.1974; Anm. 2).

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 (Pflicht zur Führung bestimmter Register bei buchführenden Land- und Forstwirten) wurde gestrichen.

VO zur Änderung der EStDV und zur Aufhebung anderer Verordnungen v. 7.3.1984 (BGBl. I 1984, 1236; BStBl. I 1984, 220): § 8c Abs. 1 sah nun nicht

mehr die Möglichkeit vor, einen Abschlusszeitpunkt zwischen dem 26. Juni und dem 6. Juli zu wählen. Die Begriffe „Weidewirtschaft“ und „Viehzucht“ wurden durch den Tatbestand „Betriebe mit einem Futterbauanteil von 80 vH“ ersetzt.

Zweite VO zur Änderung der EStDV v. 24.7.1986 (BGBl. I 1986, 1236; BStBl. I 1986, 396): Ab dem VZ 1986 bestand auch für Forstbetriebe das Wahlrecht, das Kj. als Wj. zu bestimmen (Abs. 2).

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Beim 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. (§ 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): § 8c Abs. 1 wurde um reine Weinbaubetriebe erweitert (Nr. 3); diese können ein vom 1. September bis 31. August laufendes Wj. wählen (Anpassung an Art. 1 Abs. 6 der Verordnung [EWG] Nr. 822/87 des Rates v. 16.3.1987 über die gemeinsame Marktorganisation für Wein, ABl. EG 1987 Nr. L 84, 1 ff.; jetzt EU-VO Nr. 1308/2013 v. 17.12.2013 über eine gemeinsame Marktorganisation für landwirtschaftliche Erzeugnisse, ABl. EU 2013 Nr. L 347, 671, Art. 6 Buchst. d).

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, denn diese Betriebe fallen ebenfalls unter die Gartenbaubetriebe (BTD Drucks. 14/1514, 29). Die Regelung folgt der Streichung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG (s. § 13 Anm. 2).

StVOÄndVO v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282): Das Gesetzeszitat in § 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV wurde präzisiert. Die Angabe „vom Hundert“ wurde durch „Prozent“ ersetzt.

17 bb) Land- und Forstwirte iSd. § 8c Abs. 1 und 2 EStDV

Wahlrecht: § 8c Abs. 1 und 2 EStDV gewähren Wahlrechte zur Bestimmung abweichender Wj. vom Regel-Wj. der Land- und Forstwirte (1. Juli bis 30. Juni). Das Wahlrecht wird durch Erstellung eines entsprechenden Abschlusses ausgeübt. Ansonsten bleibt es beim abweichenden Wj. (1. Juli bis 30. Juni). Das Wahlrecht betrifft grds. nur die erstmalige Bestimmung des Wj. (BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5) und nicht die Umstellung (s. Anm. 18).

Futterbaubetriebe (§ 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV): Betriebe mit einem Futterbauanteil von mindestens 80 % der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung können das Wj. 1. Mai bis 30. April wählen. Erfasst sind die sog. Futterbaubetriebe II im Sinne der bewertungsrechtl. Abgrenzung der Bodennutzungssysteme (BewRL v. 17.11.1967, BStBl. I 1967, 397, Rn. 2.11 Abs. 3). Zum Futterbau gehören insbes. Grünland, Kleearten, Grün- und Silomais, Körnerleguminosen (Ackerbohnen und Wicken), Menggetreideanbau sowie Futterrüben. Ob Pflanzen dem Futterbau dienen, ist allein nach dem objektiven Pflanzzweck zu bestimmen. Der Anbau von Kartoffeln und Weizen ist dementsprechend kein Futterbau, auch wenn er im Einzelfall (subjektive Zweckbestimmung) der Verfütterung an das Vieh dient (glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 54 [9/2016]). Für die Ermittlung des Futterbauanteils sind die Flächen der gesamten landwirtschaftlichen Nutzung zu ermitteln. Dem Futterbauanteil sind alle Flächen zuzuordnen, die nach ihrer objektiven Zweckbestimmung dem Anbau von Futter dienen. Zur Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung gehören die eigenen und gepachteten selbst und nachhaltig bewirtschafteten Flächen (vgl. BFH v. 3.12.

1987 – IV R 4/87, BStBl. II 1988, 269). Auszuscheiden sind Gebäudeflächen, Hofraum, Wege, Gräben, Feldraine, Gewässer, Sandgruben und verpachtete Flächen.

Forstbetriebe (§ 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 1 EStDV): Betriebe mit reiner Forstwirtschaft (zum Begriff s. § 13 Anm. 62) können das Wj. 1. Oktober bis 30. September oder gem. § 8c Abs. 2 das Kj. wählen.

Weinbaubetriebe (§ 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStDV): Betriebe mit reinem Weinbau (zum Begriff s. § 13 Anm. 66) können das Wj. 1. September bis 31. August wählen. Die Wahl dieses Wj. ermöglicht ein stl. Wj., welches mit europäischen Vorgaben zur gemeinsamen Marktorganisation für Wein übereinstimmt, denn nach den Vorgaben der gemeinsamen Marktordnung für landwirtschaftliche Erzeugnisse (EU-VO 1308/2013) sind diverse Angaben zum Weinbau den Weinbauämtern zum 31. August zu melden.

Vorhandensein anderer land- und forstwirtschaftlicher Nutzung in geringem Umfang (§ 8c Abs. 1 Satz 2 EStDV): Satz 2 erweitert den Anwendungsbereich für die grds. reinen Forst- und Weinbaubetriebe sowie für den Futterbaubetrieb. Bei diesen Betrieben ist es unschädlich, wenn „in geringem Umfang“ noch eine andere land- und forstwirtschaftliche Nutzung vorhanden ist. Eine unschädliche andere land- oder forstwirtschaftliche Nutzung „in geringem Umfang“ liegt nach der Rspr. vor, wenn der Vergleichswert der anderen land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung etwa 10 % des Werts der gesamten land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen nicht übersteigt (so BFH v. 3.12.1987 – IV R 4/87, BStBl. II 1988, 269, unter Verweis auf den allgemeinen Sprachgebrauch).

Fortgeltung alter abweichender Wirtschaftsjahre vor 1955 (§ 8c Abs. 1 Satz 3 EStDV): Nach § 2 EStDV 1935/1938 bestand eine Ermächtigung für die Präsidenten der Landesfinanzämter bzw. Oberfinanzpräsidenten, für weitere Betriebsarten andere Wj. zu bestimmen. § 8c Abs. 1 Satz 3 EStDV räumt insoweit das Wahlrecht ein, entsprechende Zeiträume als Wj. zu bestimmen, soweit kein Weinbau betroffen ist. Die Verwaltungsanweisungen waren jedoch nicht durch Ermächtigungsgrundlagen gedeckt, denn ein Verordnungsadressat kann gem. Art. 80 Abs. 1 Satz 4 GG die Rechtsetzung nur weiter delegieren, wenn der Gesetzgeber dies in der Grundermächtigung zugelassen hat. Zudem kann eine Delegation auf die Exekutive nicht vom Gesetz abweichende Regelungen (Gesetzeskorrektur) schaffen, denn die Exekutive wird auch bei einer Delegation nicht kraft eigenen Rechts tätig (vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 26.3.1981 – 5 K 31/80, EFG 1981, 548, rkr.). Die Vorschrift dürfte zudem unbestimmt sein (so insbes. JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. A 78 [9/2016]), denn die Bestimmungen der Landesfinanzämter bzw. OFD wurden nicht öffentlich bekannt gemacht (§ 2 Abs. 3 Satz 2 EStDV 1938 erforderte lediglich eine „ortsübliche“ Bekanntmachung und § 2 Abs. 3 Satz 3 EStDV 1938 ermöglichte sogar Bestimmungen im Einzelfall).

Forst- und Gartenbaubetriebe (§ 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV): Forst- und Gartenbaubetriebe können auch das Kj. als Wj. bestimmen. Die Vorschrift orientiert sich am bewertungsrechtl. Begriff des Gartenbaus (so BTDrucks. 14/1514, 29, mit Verweis auf §§ 61, 125 Abs. 6 Nr. 3, 142 Abs. 2 Nr. 4 BewG). Damit gilt das Wahlrecht – neben den Forstbetrieben – für Garten-, Gemüse-, Blumen-, Zierpflanzen-, Obstbau und Baumschulen.

18 cc) **Umstellung des Wirtschaftsjahres auf ein Sonderwirtschaftsjahr iSd. § 8c Abs. 1 und 2 EStDV nach § 8b Satz 2 Nr. 2 EStDV**

Umstellung nur im Einvernehmen mit dem Finanzamt (§ 8b Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Alt. 2 EStDV): Ein Rumpf-Wj. (Zeitraum von weniger als zwölf Monaten) darf bei einer Umstellung eines abweichenden Wj. (1. Juli bis 30. Juni) auf ein anderes abweichendes Wj. durch buchführende Land- und Forstwirte nur gebildet werden, wenn die Umstellung des abweichenden Wj. im Einvernehmen mit dem FA vorgenommen wird. Das Einvernehmen ist erforderlich, weil die Umstellung auf ein Sonder-Wj. zur Bildung eines Rumpf-Wj. führt.

Das Wahlrecht zur Bestimmung eines Wj. ohne Einvernehmen des FA (§ 8c Abs. 1 und 2 EStDV) betrifft hingegen nur die Eröffnung bzw. den Erwerb eines Betriebs (so BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5). Dies folgt daraus, dass die Umstellung des Wj. in § 8b EStDV geregelt ist und in § 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV nur eine Sonderregelung für die Umstellung eines vom Kj. abweichenden Wj. auf das Kj. vorgesehen ist. Eine Umstellung vom Kj. zum abweichenden Wj. ist hingegen nicht in § 8c Abs. 1 und 2 EStDV geregelt.

Die Begrenzung der Vorschrift auf buchführende Land- und Forstwirte ergibt sich aus Satz 1, der den Stpfl. erfasst, der regelmäßig Abschlüsse macht. Das Gleiche gilt für nicht buchführende Land- und Forstwirte, denn insoweit ist § 8b Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStDV analog anzuwenden (vgl. BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5).

Zum Begriff des Einvernehmens s. Anm. 26.

Verlängerte Wirtschaftsjahre durch Verbot der Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren (§ 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV): Stellt ein Land- und Forstwirt von einem vom Kj. abweichenden Wj. auf das Kj. um, verlängert sich das letzte abweichende Wj. bis zum Beginn des nächsten Kj. Ein Rumpf-Wj. ist nicht zu bilden.

Beispiel: Ein Forstbaubetrieb hatte bisher das Wj. 1. Oktober bis 30. September gewählt. Wenn er zum 1.1.2018 auf das Kj. umstellt (Abschlussstichtag 31.12.2019), läuft das letzte abweichende Wj. vom 1.10.2016 bis 31.12.2017, mithin 15 Monate.

Nach der Regierungsbegründung des StandOG (BTDrucks. 12/4158, 46) ist aus Vereinfachungsgründen auf die Bildung von Rumpf-Wj. zu verzichten, um „Umstellungsbelastungen“ für die Betriebe gering zu halten. Die Regelung ist uE nicht durch die VO-Ermächtigung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 gedeckt. Die VO-Ermächtigung wurde eingeführt, weil in der EStDV 1935/1938 bereits für bestimmte Land- und Forstwirte ein anderes Wj. galt und die Rechtsgrundlage für die „Befugnis zur anderweitigen Festsetzung des Wirtschaftsjahres“ nach Inkrafttreten des Grundgesetzes im Gesetz zu verankern ist (so ausdrücklich BTDrucks. 2/481, 72). Die VO-Ermächtigung betrifft somit ersichtlich nur die Bestimmung des Beginns und des Ende von abweichenden Wj., nicht hingegen die Bestimmung kürzerer oder längerer Wj. Die Regelung widerspricht somit Zweck und Ausmaß der Ermächtigung (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG). Es sind auch keine wirtschaftlichen Gründe ersichtlich, die für Land- und Forstwirte eine abweichende Regelung erfordern. Möglich erscheint hier, dass der VO-Geber mit dem StandOG eigentlich ein Wahlrecht beabsichtigte (dafür spricht die Formulierung der Begründung „kann ... verzichtet werden“; BTDrucks. 12/4158, 45), dies jedoch so nicht umgesetzt hat. Hingegen verstößt die Norm nicht gegen die Regelung des § 240 Abs. 2 HGB, die von einem Geschäftsjahr von zwölf Monaten ausgeht (aA die bisher hier vertretene Ansicht), denn die Regelung bezieht sich lediglich auf die StBil. der Land- und Forstwirte, für die bereits die handelsrechtl. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht maßgeblich sind (glA

JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. A 81 f. [9/2016]). In der Praxis wird dies jedoch keine große Bedeutung haben, denn die Vorschrift führt zu einer Erleichterung für den Land- und Forstwirt ohne tiefgreifende Nachteile.

Fortführung des Beispiels: Das nun abweichende (verlängerte) Wj. vom 1.10.2016 bis 31.12.2017 führt wegen der Aufteilung des Gewinns gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 (s. umfassend Anm. 36) nicht zu Progressionsnachteilen, da der Gewinn idR zu $\frac{3}{15}$ auf den VZ 2016 und zu $\frac{12}{10}$ auf den VZ 2017 entfällt.

Lediglich Sondereffekte aus der Bilanzierung können zu Verzerrungen führen. Ist beispielsweise der Teilwert eines WG zum ursprünglichen Bilanzstichtag (30.9.2017) dauernd im Wert gemindert, wirkt sich eine Teilwertabschreibung auf den 31.12.2017 nicht zu $\frac{3}{12}$, sondern nur zu $\frac{3}{15}$ im VZ 2016 aus.

Verbot der Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahrs für Weinbaubetriebe (§ 8c Abs. 2 Satz 3 EStDV): Das Verbot der Bildung eines Rumpf-Wj. gilt auch, wenn ein Weinbaubetrieb (zum Begriff s. § 13 Anm. 66) vom abweichenden Wj. 1. Juli bis 30. Juni gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 auf das abweichende Wj. 1. September bis 31. August gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStDV umstellt. In diesem Fall ergibt sich ein Wj. im Umfang von 14 Monaten.

Einstweilen frei.

19

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

a) Im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1)

20

Gewerbetreibende: Die Vorschrift erfasst Gewerbetreibende, somit Stpfl. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15). Erfasst wird jedoch nicht der Stpfl. mit all seinen gewerblichen Einkünften, sondern der jeweilige Gewerbebetrieb (zur Betriebsbezogenheit der Norm s. Anm. 10). Für nicht im Handelsregister eingetragene Gewerbebetriebe (zB auch nach Löschung der Firma aus dem Register) verbleibt es beim Kj. als Wj. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 bestimmt für Handelsgewerbe das Geschäftsjahr zum Wj. Der Gleichlauf der Abschlussstichtage soll für die betroffenen Stpfl. wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu einer Vereinfachung führen.

Eintragung im Handelsregister:

► *Tatsächliche Eintragung:* Die Vorschrift knüpft nur an die tatsächliche Eintragung im Handelsregister an.

► *Scheinkaufleute:* Die Voraussetzung der Eintragung ist auch bei Scheinkaufleuten gegeben, die im Handelsregister eingetragen sind, ohne ein Handelsgewerbe zu betreiben. Diese Stpfl. können ein abweichendes Wj. wählen, wenn sie wenigstens einen stl. Gewerbebetrieb betreiben (glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 74 [9/2016]).

► *Von der handelsrechtlichen Buchführung und Abschlusserstellung befreite Einzelkaufleute:* Seit dem BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) gewähren §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB bestimmten Einzelkaufleuten (in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 600 000 € Umsatzerlöse und jeweils 60 000 € Jahresüberschuss) die Möglichkeit, keine Bücher zu führen und keine Abschlüsse zu machen. Da die Norm auf Rechtsfolgenseite (s. Anm. 21) an den Zeitraum anknüpft, für den die Kaufleute regelmäßig Abschlüsse machen, führt der Verzicht auf handelsrechtl. Buchführung und Abschlusserstellung dazu, dass auch für stl. Zwecke

kein abweichendes Wj. für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 gewählt werden darf. Im Erg. führt die handelsrechtl. Befreiung dazu, dass die Anknüpfung an die Eintragung im Handelsregister ihren Vereinfachungszweck nicht mehr umfassend erfüllen kann, denn das FA muss die tatsächliche Abschlusserstellung bei diesen „Kleinkaufleuten“ prüfen, soweit keine handelsrechtl. Jahresabschlüsse vorgelegt werden.

► *Zeitpunkt der Eintragung:* Die Eintragung ins Handelsregister muss zum Ende des gewählten Geschäftsjahres vorliegen. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Norm („eingetragen ist“). Für KapGes. ergibt sich dies zudem durch das Satzungserfordernis und das Verbot der Rückwirkung im Außenverhältnis (so BFH v. 18.9.1996 – I B 31/96, BFH/NV 1997, 378). Letztlich ergibt sich dies aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift; denn wenn die Eintragung ins Handelsregister darüber Auskunft geben soll, ob ein Gewerbetreibender ein abweichendes stl. Wj. wählen durfte, muss die Eintragung zum Ende des gewählten Wj. vorgelegen haben. Nicht zu folgen ist den älteren Auffassungen, wonach die Eintragung schon zu Beginn des gewählten Wj. (so FG München v. 3.11.1987– II 58/87 AO, EFG 1988, 464, rkr.) bzw. erst im Zeitpunkt der stl. Veranlagung (so noch MEUSCHEL, BB 1949, 389) vorliegen muss.

► *Eintragung in ausländische Handelsregister:* Nach bisher hM erfordert die Vorschrift die Eintragung ins deutsche Handelsregister, da das FA die ausländ. Handelsregistereintragung nicht überprüfen kann (so JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 75 [9/2016]; NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 34 [6/2017]). Dies ist fraglich, denn mit der Einführung des sog. Europäischen Systems der Registervernetzung (§ 9a HGB) durch das Gesetz zur Umsetzung der EU-Richtlinie in Bezug auf die Verknüpfung von Zentral-, Handels- und Gesellschaftsregistern (Richtlinie 2012/17/EU v. 13.6.2012, ABl. EU 2012 Nr. L 156, 1) gibt es nun nicht nur ein gemeinsames Registerportal der Länder und ein Unternehmensregister (§ 8b HGB), sondern auch – zunächst beschränkt auf KapGes. und Zweigniederlassungen aus der EU und dem EWR – ein Europäisches Justizportal (<https://e-justice.europa.eu>). Spätestens mit der Ausweitung auch auf andere Kaufleute dürfte die Beschränkung auf eine Eintragung ins deutsche Handelsregister nicht mehr zu begründen sein. Ungeachtet des nicht auf alle Kaufleute ausgedehnten Anwendungsbereichs ist eine Diskriminierung uE jedoch dann gegeben, wenn der ausländ. Kaufmann eine Eintragung in ein EU-Handelsregister gegenüber dem deutschen FA selbst nachweist. Die für Körperschaften geltende Regelung zum abweichenden Wj. stellen in § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG darauf ab, ob Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen sind (zur unzulässigen Diskriminierung von EU-Gesellschaften wegen des abweichenden Anwendungsbereichs des § 7 Abs. 4 KStG vgl. § 7 KStG Anm. 26). Die Regelung in § 7 Abs. 4 KStG gilt nach der wohl hM nur, soweit auch die Buchführungspflicht nach HGB gilt (NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 11 [6/2017]; JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. A 13 [9/2016]; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 7 KStG Rn. 40). Somit gilt für ausländ. KapGes. mit inländ. gewerblicher BS (die nicht eingetragene Zweigniederlassung ist) § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1. Durch das gemeinsame Registerportal besteht keine Rechtfertigung mehr dafür, allein auf eine Eintragung im inländ. Handelsregister abzustellen. Für EU-KapGes. besteht uE deshalb die Möglichkeit zur Bestimmung des abweichenden Wj. für die inländ. BS bzw. bei Doppeltansässigkeit für den Betrieb insgesamt wegen der Eintragung im europäischen Handelsregister.

b) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Geschäftsjahres (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1)**aa) Erstmalige Wahl des handelsrechtlichen Geschäftsjahres durch Abschlusserstellung** 21

Wahlrecht: Wj. ist bei Gewerbetreibenden gem Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 der Zeitraum, für den regelmäßig (handelsrechtl.) Abschlüsse gemacht werden. Die erstmalige Bestimmung des Geschäftsjahres steht im freien Ermessen des Kaufmanns (Organisationsakt des Kaufmanns; vgl. BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230) und ist ohne Mitwirkung (Einvernehmen) des FA möglich, wobei Einvernehmen Zustimmung bedeutet (BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5, mwN; aA früher beispielsweise SCHUHMAN, StBp. 1978, 4 [8], wonach Einvernehmen auf ein Zusammenwirken von FA und Stpfl. hinweist und Zustimmung gerade nur die Willenserklärung des FA ist). Das handelsrechtl. Geschäftsjahr (§ 240 HGB) ergibt sich aus dem frei gewählten Abschlussstichtag.

Aus Nr. 2 Satz 2 ergibt sich im Umkehrschluss, dass sich die Rechtsfolge (Bindung an das handelsrechtl. Geschäftsjahr) nur auf die erstmalige Bestimmung des Geschäftsjahres bezieht (zur Umstellung s. Anm. 23 ff.).

▶ *Abschlüsse:*

- ▷ *Begriff:* Abschluss meint den handelsrechtl. Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB), der sich aus der Bilanz und der GuV zusammensetzt. Der Jahresabschluss ist der einzige Abschluss, der vom Kaufmann regelmäßig gemacht werden muss. Die Eröffnungsbilanz ist kein Abschluss idS, denn es fehlt – wegen der alleinigen Stichtagsbezogenheit ohne erfassten Zeitraum – an einer GuV. Nicht erfasst werden zudem Liquidations- und Auseinandersetzungs-bilanzen bzw. der Überschuldungsstatus (§ 19 InsO).
- ▷ *Tatsächliche Abschlusserstellung:* Maßgebend ist das Geschäftsjahr, für das der Stpfl. regelmäßig Abschlüsse „macht“ (gemeint: handelsrechtl. Jahresabschlüsse aufstellt). Abgestellt wird somit auf die tatsächliche Befolgung der handelsrechtl. Pflicht. Unerheblich ist, ob der handelsrechtl. Jahresabschluss vollumfänglich den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht (glA Jahndorf in KSM, § 4a Rn. B 109 [9/2016]). Er darf nur nicht nichtig (vgl. insbes. § 256 Abs. 5 AktG) sein.
- ▷ *Befreiter Einzelkaufmann:* Erstellt ein Einzelkaufmann gem. § 242 Abs. 4 HGB keine regelmäßigen Jahresabschlüsse, kann ein abweichendes Wj. nicht gewählt werden. Dies gilt auch, wenn er tatsächlich gem. § 141 AO zur Buchführung verpflichtet wird, beispielsweise weil der Gewinn aus Gewerbebetrieb über 60 000 € liegt, nicht aber der handelsrechtl. Jahresüberschuss (vgl. § 241a HGB).
- ▷ *Schätzungsfall:* Stellt der Stpfl. überhaupt keinen handelsrechtl. Jahresabschluss auf, ist der Gewinn durch das FA für das Kj. zu schätzen (BFH v. 16.2.1989 – IV R 307/84, BFH/NV 1990, 632), eine Schätzung für das abweichende Wj. kommt grds. nicht in Betracht. Dies ist uE im Erg. unpraktikabel. Kommt der Stpfl. seinen Erklärungspflichten nicht nach und muss das FA die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO schätzen, kann es auch zunächst für das abweichende Wj. Schätzungen vornehmen (so auch R 4a Abs. 4 EStR 2012), soweit von einer tatsächlichen Abgabe der StErklärungen nebst aufgestelltem handelsrechtl. Jahresabschluss und StBil. ausgegangen werden kann. Dies ist zumindest dann möglich, wenn die Schätzung unter Vorbehalt

der Nachprüfung (§ 164 AO) erfolgt und ggf. vor Aufhebung oder Wegfall des Vorbehalts die Schätzung tatsächlich auf das Kj. angepasst wird.

► **Regelmäßigkeit:** Das Erfordernis der Regelmäßigkeit bezieht sich nur auf die Absicht des Kaufmanns, die Abschlüsse auch zukünftig für das bestimmte Geschäftsjahr zu erstellen. Die Bestimmung erfolgt somit nicht erst durch die Erstellung eines zweiten Jahresabschlusses nach der selbst gewählten Regel.

► **Zeitpunkt der ersten Bestimmung:** Die Wahl des handelsrechtl. Geschäftsjahres übt der Kaufmann mit der Erstellung der ersten regelmäßigen Schlussbilanz aus (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2003, 936). Entscheidend ist, dass der Stpfl. die entsprechende StBil. des abweichenden Wj. fristgemäß aufstellt. Unbeachtlich ist, ob er den handelsrechtl. Jahresabschluss fristgemäß aufgestellt hat.

Beispiel: Beginnt der Stpfl. sein Handelsgewerbe zum 1. Dezember und wählt er kein Rumpf-Wj., das am 31. Dezember endet, erstellt er keinen Jahresabschluss für das erste betroffene Kj. Im Rahmen der StErklärung des VZ, in dem das abweichende Wj. begann, muss er gegenüber dem FA nur erklären, dass er kein Rumpf-Wj. (1. Dezember bis 31. Dezember) bilden wird und der Gewinn deshalb gem. § 4a Abs. 2 Nr. 2 vollständig im folgenden VZ erklärt wird. Er muss sich hier noch nicht auf das abweichende Wj. 1. Dezember bis 30. November festlegen, insbes. kann er auch ein zwei Kj. überlappendes Rumpf-Wj. wählen, beispielsweise 1. Dezember bis 30. September und sodann für das abweichende Wj. 1. Oktober bis 30. September Abschlüsse erstellen.

Ausübung des Wahlrechts: Die Bestimmung ist uE keine empfangsbedürftige Willenserklärung, denn die Norm stellt allein auf einen Realakt (tatsächliche Erstellung) ab (Organisationsakt des Kaufmanns so BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230; ebenso PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 240 HGB Rn. 38). Es kommt nicht nur auf den Willen des Kaufmanns an, beispielsweise ein abweichendes Wj. zu wählen, er muss dies auch tatsächlich umsetzen (den Abschluss „machen“). Dies wird deutlich, wenn beispielsweise eine Mitunternehmenshaftung zwar in ihrem Gesellschaftsvertrag ein abweichendes Wj. vereinbart hat, tatsächlich aber keine Abschlüsse erstellt werden (so der Fall in BFH v. 16.2.1989 – IV R 307/84, BFH/NV 1990, 632). Letztlich kann diese Ansicht nicht begründen, warum gerade das FA der Empfänger der unterstellten Willenserklärung für die Wahl des handelsrechtl. Geschäftsjahres sein soll. Es ist ferner nicht ersichtlich, warum die handelsrechtl. Wahl des Geschäftsjahres nicht auch noch später abweichend bestimmt werden kann, solange der handelsrechtl. Jahresabschluss nur ordnungsgemäß aufgestellt wird (beim Kaufmann genügt Unterzeichnung, bei einer PersGes. genügt ein Gesellschafterbeschluss; vgl. MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 245 HGB Rn. 3). Die Beschränkung auf den Ablauf des betroffenen Kj. ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, da es insoweit keinerlei rechtl. Grundlage gibt.

Mehrere Betriebe: Unterhält ein Stpfl. mehrere selbständige Betriebe, kann das Wahlrecht für jeden Betrieb gesondert ausgeübt werden. Dies ist möglich, wenn ein Einzelkaufmann mehrere selbständige Unternehmen betreibt, die organisatorisch getrennt sind. Soweit jedes dieser selbständigen Unternehmen kaufmännisch ist, können diese unter selbständiger Firma ins Handelsregister eingetragen werden (vgl. HOPT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 17 HGB Rn. 8); es ist aber auch möglich, dass der Kaufmann unter einer Firma mehrere Unternehmen betreibt. Die organisatorische Trennung der kaufmännischen Unternehmen führt idR auch zu selbständigen gewerblichen Betrieben. Bestimmt der Kaufmann unterschiedliche Geschäftsjahre für diese Unternehmen, gilt dies auch für die stl. Betriebe.

Änderungsmöglichkeit der ersten Bestimmung: Die erstmalige Bestimmung eines abweichenden Wj. kann bis zur Einreichung einer StBil. (die einen Teil des neu bestimmten Wj. betrifft) jederzeit neu getroffen werden. Eine spätere Änderung des Abschlussstichtags kann uE nur nach den Grundsätzen zur Bilanzänderung iSd. § 4 Abs. 2 erfolgen (so auch SCHIFFERS in KORN, § 4a Rn. 28 [7/2014]; aA die bisher hier vertretene Auffassung; vgl. auch KANZLER, FR 1997, 897 [898 f.]). Die abweichende Bestimmung des Abschlussstichtags kann sowohl die GuV als auch sämtliche Positionen der Bilanz betreffen (s. § 4 Anm. 460 ff.).

Die Rspr. geht hingegen davon aus, dass der Stpfl. die Wahl des handels- und steuerrechtl. Wj. mit der Erstellung der ersten regelmäßigen Schlussbilanz ausübt (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2003, 936; mit Verweis auf BFH v. 16.2.1989 – IV R 307/84, BFH/NV 1990, 632). In der Literatur wird überwiegend vertreten, dass durch die Einreichung der aufgestellten Schlussbilanz (als Teil des Abschlusses) beim FA die Wahl getroffen wird (JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 103 [9/2016]; SCHMIESZEK in B/B, § 4a Rn. 131 [8/2013]; SCHIFFERS in KORN, § 4a Rn. 28 [7/2014]), da die Bestimmung eine empfangsbedürftige Willenserklärung sei, an die der Stpfl. gebunden ist (JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 103 [9/2016] unter Verweis auf FG Münster v. 9.3.1976 – VI 191/75 F, EFG 1976, 379, rkr.). Vereinzelt wird zudem vertreten, dass die Änderungsmöglichkeit mit Ablauf des betroffenen Kj. endet (PFIRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 4a Rn. 5). Diesen Auffassungen ist uE jedoch nicht zu folgen. Die Bestimmung des handelsrechtl. Abschlussstichtags kann nicht als (vom FA) empfangsbedürftige Willenserklärung verstanden werden. Die handelsrechtl. Bestimmbarkeit des Abschlussstichtags kann zudem nicht an den Ablauf des Kj. anknüpfen.

Dass das Gesetz lediglich für den Fall der Umstellung eine Zustimmung des FA (Einvernehmen) erfordert (s. Anm. 25), bedeutet aber im Umkehrschluss nicht, dass der Stpfl. auch missbräuchliche Gestaltungen beim Beginn des Betriebs treffen kann. Vielmehr verbleibt es bei der allgemeinen Missbrauchskontrolle nach § 42 AO (vgl. WENGENROTH, EStB 2011, 124; aA noch PAUS, DStZ 1992, 768).

bb) Abgrenzung der erstmaligen Bestimmung von der Umstellung des Geschäftsjahres 22

Umstellung: Das Wj. wird umgestellt, wenn der bisherige Abschlussstichtag eines Betriebs durch denselben Kaufmann durch einen anderen Abschlussstichtag ersetzt wird.

Betriebseröffnung ist keine Umstellung: Sobald der Kaufmann einen neuen Betrieb eröffnet (beispielsweise nach entgeltlichem Erwerb), ist eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und ein neuer regelmäßiger Abschlussstichtag zu bestimmen.

Zur Betriebsübernahme bei unentgeltlichem Erwerb (Erbschaft, Schenkung) vgl. Anm. 13.

Zur Betriebsverpachtung vgl. Anm. 15.

Zu Reorganisationsmaßnahmen bei Mitunternehmenschaften (Eintritt, Austritt, Realteilung, Anwachsung) vgl. Anm. 11.

Eine Betriebseröffnung liegt auch vor, wenn ein bisher unselbständiger Betriebsteil (Teilbetrieb) verselbständigt wird (sog. Ausgründung) oder wenn im Wege des sog. Strukturwandels ein Land- und Forstwirtschaft in die Gewerblichkeit hineinwächst (ausführl. § 13 Anm. 21).

Beispiel: Der Stpfl. erzielte zunächst Einkünfte aus LuF durch Tierhaltung mit ausreichender Futtergrundlage (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) sowie daneben aus Pflanzenanbau (zB Weizen). Baut der Stpfl. nun weitere Stallungen um mehr Tiere zu halten, überschreitet er die Vieheinheitengrenzen (sog. sofortiger Strukturwandel). Der Teilbetrieb Tierhaltung wird zur gewerblichen Tierzucht. Ist der Stpfl. zugleich eingetragener Kaufmann, bestimmt er erstmals sein Geschäftsjahr.

Betriebsöffnung nach Umwandlungen: Für im Wege der Umwandlung neu entstehende Rechtsträger liegt eine Betriebsöffnung vor (JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 128 [9/2016]). Es besteht keine Bindung an das bisherige Wj. des übertragenden Rechtsträgers. Bei Umwandlungen zur Aufnahme liegen keine Betriebsöffnungen vor, da die bestehenden Betriebe des übertragenden und aufnehmenden Rechtsträgers nur in anderer Zusammensetzung fortgeführt werden. Der homogene Formwechsel (Umwandlung einer PersGes. in eine andere PersGes. bzw. einer KapGes. in eine andere KapGes.) ist keine Betriebsöffnung (FG München v. 27.1.2010 – 1 K 264/07, EFG 2010, 1022). Eine Betriebsöffnung liegt aber bei einem heterogenen Formwechsel (Umwandlung PersGes. in KapGes. und umgekehrt) vor (JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 128 [9/2016]).

Keine Betriebsöffnung bei nachträglicher Eintragung ins Handelsregister: Wird ein bestehender Gewerbebetrieb erst nachträglich zum Handelsgewerbe bzw. wird ein Handelsgewerbe zunächst (fehlerhaft) nicht ins Handelsregister eingetragen, liegt allein durch die Begründung der Kaufmannseigenschaft bzw. die Eintragung ins Handelsregister keine Betriebsöffnung vor. Unbeachtlich ist, dass der Kaufmann sodann nach dem Handelsrecht eine Eröffnungsbilanz erstellen muss (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB), denn dies knüpft uE nur an den Beginn des Handelsgewerbes an (aA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 126 [9/2016]). Es ist aber keine stl. Eröffnungsbilanz zu erstellen, denn das stl. Gewerbe besteht fort. Zudem knüpft auch Nr. 2 Satz 1 tatbestandsmäßig an das Bestehen eines stl. Gewerbebetriebs und die Eintragung der Firma an, eine Anknüpfung an ein bestehendes Handelsgewerbe ist gerade nicht geregelt. Der Stpfl. muss deshalb seinen Gewinn nach dem Kj. ermitteln bzw. sein Wj. mit Zustimmung des FA umstellen (s. Anm. 24).

c) Erfordernis des Einvernehmens des Finanzamts bei Umstellung auf abweichendes Wirtschaftsjahr (Abs. 1 Satz 2)

23 aa) Kein Einvernehmen bei Umstellung auf Kalenderjahr

Die Umstellung des Wj. von einem abweichenden Wj. auf das Kj. ist ohne jede Zustimmung durch das FA möglich.

24 bb) Durchführung der Umstellung

Handelsrechtliche Umstellung: Nach Abs. 1 Satz 2 ist die Umstellung (zum Begriff s. Anm. 26) des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum stl. nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem FA vorgenommen wird. Im Umkehrschluss ist die Umstellung eines abweichenden Wj. auf das Kj. ohne Mitwirkung des FA möglich. Die Umstellung des Satz 2 bezieht sich ebenfalls nur auf Gewerbebetriebe mit im Handelsregister eingetragener Firma (Abs. 1 Satz 1). Die Umstellung des stl. Wj. erfordert deshalb eine wirksame Umstellung des handelsrechtl. Geschäftsjahres. Für die Umstellung des Geschäftsjahres bestehen keine besonderen handelsrechtl. Schranken, sie darf nur nicht willkürlich erfolgen, damit der Jahresabschluss seine Informations- und Gläubigerschutzfunktion durch Ansatz- und Ausweisstätigkeit erfüllen kann (WINKELJOHANN/

PHILIPPS in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 240 HGB Rn. 63; PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 240 HGB Rn. 38; JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 133 [9/2016]). Die Umstellung muss die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gewährleisten, insbes. die Frist zur Aufstellung des Inventars (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB: innerhalb ordnungsmäßigen Geschäftsgangs) und die Notwendigkeit einer Inventur berücksichtigen (JÜRGENMEYER, Zur Bestimmung des Geschäftsjahrs, 2015, 22). Macht der Kaufmann von permanenter Inventur (§ 241 Abs. 2 HGB) bzw. von vor- und nachgelagerter Stichtagsinventur (§ 241 Abs. 3 HGB) Gebrauch, ist er durch das Inventurerfordernis nicht an eine dem neuen Abschlussstichtag zeitnahe Umstellung gebunden (aA mit einem zu engen Zehn-Tages-Zeitraum FRITZ, NWB 2010, 375 [380]).

Umstritten ist, ob die Umstellung auf ein vom Kj. abweichendes Geschäftsjahr bei einer GmbH eine Satzungsänderung darstellt oder die Festlegung des Geschäftsjahrs sogar durch die Geschäftsführung erfolgen kann (für Satzungsänderung PRIESTER in SCHOLZ, 11. Aufl. 2015, § 53 GmbHG Rn. 139; gegen Satzungsänderung, wenn dort nicht aufgenommen, ZÖLLNER/NOACK in BAUMBACH/HUECK, 21. Aufl. 2017, § 53 GmbHG Rn. 26; JÜRGENMEYER, Zur Bestimmung des Geschäftsjahrs, 2015, 55 f.; für Übertragbarkeit auf die Geschäftsführung OLG Stuttgart v. 7.5.1992 – 8 W 72/92, GmbHR 1992, 468; s. auch § 7 KStG Anm. 40).

Antrag des Steuerpflichtigen: Das FA erteilt ein Einvernehmen nur auf Antrag. Dieser kann ausdrücklich oder konkludent (zB durch Abgabe einer StErklärung, der erstmals ein abweichendes Wj. zugrunde liegt) erfolgen. Einvernehmen bedeutet nicht, dass die Zustimmung des FA vor dem Schluss oder gar Beginn des begehrten abweichenden Wj. vorliegen muss (glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 140 [9/2016]).

cc) Zweck des Einvernehmens und Verhältnis zu § 42 AO

25

Missbrauchskontrolle durch Finanzamt: Abs. 1 Satz 2 bestimmt selbst keine materiellen Voraussetzungen, an die das Einvernehmen geknüpft ist. Der Zweck liegt deshalb allein in einer vorbeugenden Missbrauchskontrolle durch das FA (zur Entstehungsgeschichte und Begründung in den Materialien vgl. BFH v. 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287, mwN). Eine missbräuchliche Gestaltung liegt dann vor, wenn die Umstellung nur zur Erlangung einer Steuerpause vorgenommen wird, die sich daraus ergeben kann, dass der gesamte Gewinn dem VZ zugerechnet wird, in dem das Wj. endet (BFH v. 12.7.2007 – X R 34/05, BStBl. II 2007, 775).

Beispiel: Der Stpfl. ermittelt seinen Gewinn aus Gewerbebetrieb zunächst nach dem Kj. Zum 31.1.2018 stellt er sein handelsrechtl. Geschäftsjahr auf den Zeitraum 1. Februar bis 31. Januar um. Hierdurch kommt es zu einem Rumpf-Wj. (1.1.2018 bis 31.1.2018). Nur der Gewinn des Rumpf-Wj. ist im VZ 2018 zu versteuern; der Gewinn des neuen abweichenden Wj. (1.2.2018 bis 31.1.2019) ist hingegen erst im VZ 2019 zu versteuern.

Missbräuchlich ist eine Umstellung zudem dann, wenn diese zur Verhinderung einer absehbar höheren Steuerbelastung dienen soll, die sich aus absehbaren Gesetzesänderungen ergibt (für die Umstellung vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren FG München v. 26.2.2002 – 6 K 1823/01, nv.).

Beachtliche Gründe für eine Umstellung: Soweit der Stpfl. beachtliche bzw. einleuchtende wirtschaftliche Gründe für eine Umstellung darlegen kann, liegt keine missbräuchliche Umstellung des Wj. vor. Je länger die mit der Umstellung eintretende „Steuerpause“ ist, umso mehr Anlass besteht für das FA zu prüfen,

welche ernsthaften betrieblichen Gründe vorliegen. Die Gründe müssen allerdings nicht betriebswirtschaftlich notwendig sein (BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238). Folgende Gründe können eine Umstellung begründen:

- Teilnahme an einem Betriebsvergleich (BFH v. 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87),
- Inventurschwierigkeiten (BFH v. 26.9.1968 – IV 244/65, BStBl. II 1969, 71),
- betriebswirtschaftliche Rationalisierung des Betriebsablaufs (BFH v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672),
- Anpassung des Wj. an das des Betriebsverpächters (BFH v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85),
- Schaffung einheitlicher Wj. im Fall der Betriebsaufspaltung, im Konzern oder bei stl. Organschaft,
- Anpassung der Wj. an einer Zebragesellschaft beteiligter Gesellschafter untereinander (die Zebragesellschaft selbst ermittelt ihren Überschuss ohnehin nach dem Kj.),
- Vermeidung eines Rumpf-Wj. nach Umwandlungsvorgängen, die nicht als Betriebseröffnung gelten (s. Anm. 22).

Verhältnis der Missbrauchskontrolle zu § 42 AO: Umstritten ist das Verhältnis zu § 42 Abs. 1 AO. Nach bisher hier vertretener Auffassung (s. die Vorkommentierung von KANZLER, § 4a Anm. 63 – Stand September 2013 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) musste „die Grenze des § 42 AO“ noch nicht erreicht sein (so zB NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 42 [6/2017]; SCHMIESZEK in B/B, § 4a Rn. 149 [8/2013]). Dies wird damit begründet, dass ansonsten auch die erste Bestimmung eines abweichenden Geschäftsjahres materiell als Gestaltungsmissbrauch anzusehen wäre. Dies könne jedoch nicht richtig sein, denn das gesetzgeberische Angebot der freien (erstmaligen) Bestimmung sei an keine Einschränkungen geknüpft (so SCHMIESZEK in B/B, § 4a Rn. 149 [8/2013]). Der Streit beruht auf der Frage, ob § 42 AO einen selbständigen, zum Einzelsteuergesetz hinzutretenden Besteuerungstatbestand mit eigenem Norminhalt schafft (sog. Außentheorie), bzw. ob § 42 AO ohnehin immer nur in Verbindung mit einer konkreten Steuernorm Anwendung findet und eigentlich überflüssig ist, weil die materielle Norm aus sich heraus anzuwenden bzw. nach deren Zweck nur teleologisch reduziert anzuwenden ist (sog. Innentheorie; vgl. umfassend FISCHER in HHSp., § 42 AO Rn. 71 ff. [6/2010]).

§ 42 AO hat uE für die Prüfung der Umstellung eines Wj. Bedeutung, auch wenn es uE zwischen der in Abs. 1 Satz 2 angelegten Missbrauchskontrolle und § 42 AO keine materiellen Unterschiede gibt. Entscheidend ist vielmehr die formelle (verfahrensrechtl.) Bedeutung des Einvernehmens des FA für den Stpfl., denn die Entscheidung ist ein selbstständig anfechtbarer Verwaltungsakt, der Grundlagenbescheid für die Steuerveranlagung ist (BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5). Das erteilte Einvernehmen hat somit nicht nur Bedeutung für den aktuellen VZ, sondern hat zudem Folgewirkungen auf die folgenden VZ. Dies ist der wesentliche Unterschied zu einer isolierten Missbrauchsprüfung nach § 42 Abs. 1 AO, denn eine von der Erklärung abweichende Veranlagung wegen stl. Gestaltungsmissbrauchs wirkt nur im betreffenden VZ (in diese Richtung auch JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 137 [9/2016]; das Einvernehmen dient der Rechtssicherheit des Stpfl.).

Ist für die erstmalige Bestimmung eines abweichenden Wj. keine Zustimmung erforderlich, verbleibt uE aber die Möglichkeit einer Missbrauchskontrolle nach

§ 42 AO; ein festgestellter Missbrauch hat dann jedoch nur Auswirkungen auf den betroffenen VZ.

dd) Rechtsnatur der Entscheidung über das Einvernehmen

26

Verwaltungsakt: Die Zustimmung wird durch Verwaltungsakt erteilt oder versagt. Hierbei handelt es sich um einen Grundlagenbescheid gem. § 171 Abs. 10 AO (BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5). Durch die Qualifikation als Grundlagenbescheid kann die Zustimmung auch nachträglich erteilt werden; Folgebescheide sind dann entsprechend zu ändern (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Konkludente Zustimmung im Folgebescheid: Es bestehen keine besonderen Formvorschriften; eine gesonderte Bescheidung ist nicht erforderlich. Die Rspr. zur Möglichkeit der konkludenten Zustimmung innerhalb des Folgebescheids ist uneinheitlich. Der 8. Senat hat entschieden, dass in der unbeanstandeten Übernahme der Jahresabschlüsse durch das FA keine konkludente Zustimmung zu sehen ist (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 936). Der 4. Senat ist jedoch der Auffassung, dass mit einer erklärungsgemäßen Veranlagung das FA aus Sicht des Stpfl. (Erklärungsempfängers) konkludent seine Zustimmung zum abweichenden Wj. erklären kann (BFH v. 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226). Mit der jüngeren Rspr. kann uE die Zustimmung konkludent in einem Folgebescheid erteilt werden. Unerheblich ist, dass diese Folgebescheide selbst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, denn der Vorbehalt bezieht sich nur auf die StFestsetzung, nicht aber auf die Zustimmung (vgl. nur der Wortlaut von § 164 Abs. 1 AO; glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. A 95 [9/2016]). Die konkludente Zustimmung ist auch nicht mit erheblichen Nachteilen für die FinVerw. verbunden, denn diese kann die Zustimmung beispielsweise gem. § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO (unrichtige bzw. unvollständige Angaben des Stpfl.) zurücknehmen.

Ermessen der Finanzbehörde:

► *Rechtsprechung und hM im Schrifttum:* Einvernehmen bedeutet Zustimmung (BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5, mwN; aA früher beispielsweise SCHUHMAN, StBp. 1978, 4 [8], wonach Einvernehmen auf ein Zusammenwirken von FA und Stpfl. hinweist und Zustimmung gerade nur die Willenserklärung des FA ist). Nach der stRspr. des BFH ist diese Zustimmung eine Ermessensentscheidung (vgl. zuletzt BFH v. 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226, mwN). Das FA müsse im Rahmen seiner pflichtgemäßen Entscheidung die betriebswirtschaftlichen Erwägungen des Stpfl. für die Umstellung und die die Interessen der Allgemeinheit berührenden stl. Auswirkungen gegeneinander abwägen (so BFH v. 24.1.1963 – IV 46/62 S, BStBl. III 1963, 142). Das überwiegende Schrifttum folgt dieser Einschätzung (vgl. nur NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 42 [6/2017]; HEINICKE in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 4a Rn. 15; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 4a Rn. 6; SCHIFFERS in KORN, § 4a Rn. 36 [7/2014]; SCHMIESZEK in B/B, § 4a Rn. 148 [8/2013]).

► *Gegenansicht und Stellungnahme – Beurteilungsspielraum und gebundene Entscheidung:* Das Einvernehmen als Erteilung der Zustimmung ist uE keine Ermessensentscheidung, sondern eine gebundene Entscheidung. Der Wortlaut lässt eine Ermessensentscheidung (Rechtsfolge) nicht zu. Vielmehr ist durch den immanenten Zweck der Zustimmung (Missbrauchsvermeidung) klar, dass es auf der Tatbestandsebene einen Beurteilungsspielraum des FA gibt. Das FA prüft, ob beachtliche Gründe für die Umstellung vorliegen. Kommt es zu der Entscheidung, dass diese Gründe vom Stpfl. dargelegt wurden, ist die Zustimmung zu er-

teilen. Eine Ermessensentscheidung dahingehend, dass trotz nicht feststellbaren Missbrauchs die Zustimmung nicht erteilt wird, kann nicht mit einer Abwägung der Individualinteressen und dem allgemeinen Fiskalinteresse begründet werden, denn eine Steuerpause spricht immer gegen das Fiskalinteresse des Staats (glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 142 [9/2016]; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 4a Rn. 37 [3/2013]).

Rechtsschutz: Der Stpfl. kann die ablehnende Entscheidung mit Einspruch und Verpflichtungsklage anfechten. Das FG hat die ablehnende Entscheidung vollumfänglich zu prüfen und ist nicht auf eine Ermessensfehlerüberprüfung (§ 102 FGO) beschränkt, da es sich um eine gebundene Entscheidung handelt (glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 151 [9/2016]).

Bestandskraft: Die Zustimmung kann gem. §§ 130, 131 AO zurückgenommen oder widerrufen werden (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 936). Eine Rücknahme kommt in Betracht, wenn die erteilte Zustimmung rechtswidrig war. Ein Widerruf ist nach der Rspr. nur möglich, wenn ein Widerrufsvorbehalt in der Zustimmung aufgenommen wurde; insbes. die Festsetzung der Steuer unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) kann nicht als Widerrufsvorbehalt verstanden werden (BFH v. 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226).

27–30 Einstweilen frei.

3. Wirtschaftsjahr der anderen Gewerbetreibenden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)

31 a) Nicht im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 1)

Das Wj. der Gewerbetreibenden, die nicht im Handelsregister eingetragen sind (die anderen Gewerbetreibenden) ist das Kj. Der Anwendungsbereich ergibt sich aus dem Umkehrschluss zu Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 (s. Anm. 20 ff.). Das Kj. als Gewinnermittlungszeitraum ist zwingende Rechtsfolge und gilt somit insbes. für Kleingewerbetreibende, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, aber auch für alle Stpfl., die zwar den Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, aber nicht im Handelsregister eingetragen sind (zB tatsächlich nicht eingetragene Gewerbebetriebe, GbR).

Zur Schätzung bei unzulässiger Gewinnermittlung nach abweichendem Wj. s. Anm. 6, 21 aE.

Zur Eintragung ins Handelsregister nach erfolgter Eröffnung des stl. Gewerbebetriebs s. Anm. 22 aE.

32 b) Gewerbetreibende, die gleichzeitig buchführende Land- und Forstwirte sind (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2)

Abweichendes Wirtschaftsjahr für „gewerbliche Nebenbetriebe“: Eine Ausnahme von der zwingenden Gewinnermittlung für das Kj. macht das Gesetz für Stpfl., die neben dem Gewerbebetrieb zugleich Einkünfte aus LuF erzielen und für diesen Betrieb Bücher führen (sog. buchführende Land- und Forstwirte). Diese können mit Zustimmung des FA das land- und forstwirtschaftliche Wj. auch für den Gewerbebetrieb bestimmen, wenn sie auch für den Gewerbebetrieb Bücher führen und für diesen Zeitraum regelmäßig Abschlüsse machen. Dies soll zu einer Vereinfachung der Aufzeichnungspflichten für gewerbliche Nebenbetriebe eines Land- und Forstwirts führen. Die Norm ist aber nicht auf

gewerbliche Nebenbetriebe beschränkt, insbes. kann auch die LuF Nebenbetrieb sein. Er muss aber tatsächlich betrieben werden und darf nicht eingestellt sein. Die Betriebe der beiden Einkunftsarten müssen auch nicht organisatorisch oder wirtschaftlich aufeinander bezogen sein, erfasst ist deshalb jeder Gewerbebetrieb, auch wenn er von der LuF nicht berührt wird (zB Kfz-Handel, Handwerksbetrieb).

Identität der Gewinnermittlungssubjekte: Die Vorschrift stellt auf die Person des Stpfl. bzw. desjenigen ab, der den/die Betriebe betreibt. Ist ein Land- und Forstwirt an einer kleingewerblichen GbR (Mitunternehmerschaft) beteiligt, kann diese GbR nicht das abweichende Wj. des Gesellschafters bestimmen. Umgekehrt kann auch ein Mitunternehmer einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft deren abweichendes Wj. nicht für sein eigenes Kleingewerbe bestimmen (glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 95 [9/2016]). Eine Umstellung des Bilanzstichtags gem. Abs. 1 Nr. 2 analog ist nicht zu rechtfertigen (aA die bisher hier vertretene Auffassung).

Buchführender Land- und Forstwirt: Gemäß § 8c Abs. 3 EStDV ist ein buchführender Land- und Forstwirte derjenige Land- und Forstwirt, der aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung oder ohne eine solche Verpflichtung Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht. Er muss tatsächlich Bücher führen und Abschlüsse machen. Auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nicht abzustellen. Das Wahlrecht steht demnach solchen Stpfl. nicht zu, die den land- und forstwirtschaftlichen Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ermitteln.

Buchführung für den Gewerbebetrieb: Erforderlich ist, dass zumindest die BE und BA für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowie für den Gewerbebetrieb getrennt aufgezeichnet werden und getrennte Abschlüsse gefertigt werden. Die FinVerw. lässt es allgemein zu, dass Geldkonten nicht getrennt geführt werden (R 4a Abs. 2 Satz 3 EStR 2012). Es genügt grds. nicht, dass der Stpfl. aus einem einheitlichen Abschluss nach Art einer kalkulatorischen Ableitungsrechnung den Gewinn aufteilt.

Unkenntnis des Vorliegens eines gesonderten Gewerbebetriebs: Ist dem Stpfl. nicht bekannt, dass er neben der LuF einen gesonderten Gewerbebetrieb führt (zB durch schleichenden Strukturwandel), sind die Buchführungsvoraussetzungen auch dann erfüllt, wenn der Stpfl. für den subjektiv einheitlichen Betrieb insgesamt Bücher geführt und einen Abschluss erstellt hat. Das Wahlrecht kann in diesem Fall auch nachträglich ausgeübt werden. Es genügt, wenn der Stpfl. dem FA den einheitlichen Jahresabschluss verbunden mit einer sachlich nachvollziehbaren Aufteilung des Gewinns auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den Gewerbebetrieb vorlegt (BFH v. 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226).

Einstweilen frei.

33–34

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

I. Gewinnaufteilung bei Land- und Forstwirten (Abs. 2 Nr. 1)

35 **1. Tatbestand (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1)**

Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 erfasst den einzelnen Betrieb der LuF, auch wenn die Formulierung sprachlich auf den Stpfl. (Land- und Forstwirt) abstellt. Erzielt ein Stpfl. Einkünfte aus verschiedenen Betrieben, ist jeder Betrieb für sich zu betrachten. Die Vorschrift erfasst nur die Betriebe, für die der Gewinn nach einem abweichenden Wj. ermittelt wird (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1), nicht jedoch Gartenbaubetriebe und reine Forstbetriebe, die gem. § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV das Kj. als Wj. bestimmt haben (s. Anm. 17), denn insoweit ist keine Gewinnaufteilung erforderlich.

2. Rechtsfolge (Abs. 2 Nr. 1)

36 **a) Aufteilung des laufenden Gewinns (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1)**

Bei Land- und Forstwirten ist der Gewinn und Verlust des abweichenden Wj. entsprechend dem zeitlichen Anteil auf die berührten Kj. aufzuteilen.

Aufzuteilen ist das sog. laufende Erg. Dies ergibt sich aus dem Umkehrschluss zu Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 (gesonderte Zuordnung von Veräußerungsgewinnen, s. Anm. 37). Sonstige außerordentliche oder periodenfremde Erg. im Sinne der handelsrechtl. Gewinnermittlung sind nicht vorab auszuschneiden, dies gilt auch beispielsweise für sog. Teilwertabschreibungen und andere außerordentlichen Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 2 bis 4.

Fällt der Abschlussstichtag auf das Ende eines Monats, ist im Verhältnis der vollen Monate aufzuteilen. Die Vorschrift verbietet aber keine tageweise Aufteilung, die insbes. bei der Aufteilung eines Rumpf-Wj. und Wahl eines Abschlussstichtags im Monat (bspw. 15.) in Betracht kommen kann.

Die Aufteilung gilt auch für land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmenschaften und entsprechende Beteiligungsgewinne. Hält ein Land- und Forstwirt einen Mitunternehmeranteil im BV seines eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, kommt es zu einer gestuften Zurechnung, denn der festgestellte Beteiligungsgewinn des Kj. ist ein laufender Geschäftsvorfall für den Einzelunternehmer auf den jeweiligen 31. Dezember (glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 48 [6/2017]).

Beispiel: Der Stpfl. L betreibt einen Betrieb der LuF mit Normal-Wj. 1. Juli bis 30. Juni. Zugleich ist L zu 50 % an einer Futterbau-GbR beteiligt, die das Wj. 1. Mai bis 30. April gewählt hat (§ 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV). Es werden folgende Gewinne erzielt:

Wj.	Futterbau-GbR	Einzelunternehmen
00/01	– 24 000 €	0 €
01/02	+ 36 000 €	– 12 000 €
02/03	+ 12 000 €	+ 24 000 €
03/04	+ 24 000 €	+ 12 000 €

Das FA der Futterbau-GbR stellt die Einkünfte für das Kj. fest (s. Anm. 6), mithin:

Kj. 01	– 4000 €	= (– 24 000 € × $\frac{8}{12}$) + (36 000 € × $\frac{4}{12}$)
Kj. 02	+ 28 000 €	= (36 000 € × $\frac{8}{12}$) + (12 000 € × $\frac{4}{12}$)
Kj. 03	+ 16 000 €	= (12 000 € × $\frac{8}{12}$) + (24 000 € × $\frac{4}{12}$)

Die auf den 31. Dezember festgestellten Einkünfte entfallen auf das Wj. des Einzelunternehmers, das zum 31. Dezember läuft:

Wj.	Ergebnisanteil (50 %)	eigenes Ergebnis	Summe des Wj.
01/02	– 2000 €	– 12 000 €	– 14 000 €
02/03	+ 14 000 €	+ 24 000 €	+ 38 000 €
03/04	+ 8 000 €	+ 12 000 €	+ 20 000 €

Der L muss demzufolge in den VZ 02 und 03 folgende Einkünfte versteuern:

VZ 02	+ 12 000 €	= (– 14 000 € × $\frac{6}{12}$) + (38 000 € × $\frac{6}{12}$)
VZ 03	+ 29 000 €	= (38 000 € × $\frac{6}{12}$) + (20 000 € × $\frac{6}{12}$)

b) Zuordnung von Veräußerungsgewinnen (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2)

37

Sinn und Zweck: Veräußerungsgewinne iSd. § 14 sind dem Gewinn des Kj. hinzuzurechnen, in dem sie entstanden sind. Diese sind nicht mit aufzuteilen, da kein Bedürfnis für eine Aufteilung und Ergebnisglättung besteht, denn insoweit findet eine Tarifiermäßigung bereits gem. § 34 Abs. 1 (Fünftelregelung) bzw. § 34 Abs. 2 (Freibetragsregelung) statt (vgl. BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67).

Veräußerungsgewinne: Die Aussonderung erfasst alle Veräußerungsgewinne iSd. § 14. Damit verweist die Vorschrift auch auf § 14 Satz 2, nach dem § 16 entsprechend gilt. Erfasst sind auch Aufgabegewinne und Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Mitunternehmenschaften. Soweit in § 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 5 laufende Gewinne fingiert werden, gelten diese auch als laufende Einkünfte und sind nach Satz 1 aufzuteilen (glA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. C 20 [9/2016]; NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 50 [6/2017]). Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck der Vorschrift, nur tatsächlich einer Tarifiermäßigung unterliegende Veräußerungsgewinne auszusondern. Nicht erfasst werden hingegen sonstige tarifiermäßig zu besteuernde Einkünftebestandteile gem. § 34 Abs. 2 Nr. 2 bis 4 (zB Entschädigungen iSd. § 24 Abs. 1; vgl. BFH v. 25.9.2014 – IV R 44/11, BStBl. II 2015, 470).

Veräußerungsverluste: Nach dem Sinn und Zweck der Aussonderung des Satzes 2 sind nur Veräußerungsgewinne, nicht aber auch Verluste auszusondern (glA NACKE in BLÜMICH, § 4a Rn. 50 [6/2017]; aA JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. C 21 [9/2016], da die Norm das Erg. im Sinne von Gewinn oder Verlust meint).

Umwandlungsgewinne: Auszusondern sind uE auch Veräußerungsgewinne aus Umwandlungsvorgängen, beispielsweise aus der Einbringung von land- und forstwirtschaftlichem BV in eine PersGes. (§ 24 UmwStG) bzw. KapGes. (§ 20 UmwStG) beim Ansatz zum gemeinen Wert bzw. Zwischenwert. Die Vorschriften des UmwStG fingieren jeweils Veräußerungspreise iSv. § 16 Abs. 2 und somit entstehen in diesen Fällen auch Veräußerungsgewinne iSv. Satz 2 (in diese Richtung wohl auch BFH v. 20.4.1995 – IV R 7/93, BStBl. II 1995, 708).

38–39 Einstweilen frei.

II. Gewinnzuordnung bei Gewerbebetrieben (Abs. 2 Nr. 2)

40 1. Tatbestand

Satz 1 erfasst den einzelnen Gewerbebetrieb, auch wenn die Formulierung sprachlich auf den Stpfl. (Gewerbetreibenden) abstellt. Erzielt ein Stpfl. Einkünfte aus verschiedenen Betrieben, ist jeder Betrieb für sich zu betrachten. Die Vorschrift erfasst nur die Betriebe, für die der Gewinn nach einem abweichenden Wj. ermittelt wird (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3 Satz 2).

2. Rechtsfolge

41 a) Zurechnung der Einkünfte zum letzten Kalenderjahr

Der Gewinn des abweichenden Wj. gilt als in dem Kj. bezogen, in dem das Wj. endet. Die Norm fingiert nur die Einkünfteerzielung im betroffenen Kj., nicht aber auch einen tatsächlichen Zufluss (vgl. BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972). Satz 1 Nr. 2 nutzt den Begriff „bezogen“ ebenso, wie er bereits vorher in § 2 genutzt wurde (vgl. Anm. 2 zur früheren Stellung von Abs. 2 als § 2 Abs. 5). Während § 2 Abs. 1 Satz 1 ab 1975 den Begriff „erzielen“ nutzt, blieb die Formulierung in § 4a Abs. 2 unverändert (s. dazu § 2 Anm. 57).

Die Fiktion kann zu sog. Steuerpausen führen (s. Anm. 25), aber auch zur Versteuerung von Gewinnen aus einem Zeitraum von mehr als zwölf Monaten.

Beispiel: Der Stpfl. hatte zunächst als Geschäftsjahr und somit Wj. den Zeitraum 1. August bis 31. Juli gewählt. Im Jahr 2017 stellt er sein Wj. auf das Kj. um. Hierdurch kommt es zu einem Rumpf-Wj. 1. August bis 31. Dezember. Im Kj. 2017 gelten damit die Gewinne aus dem Zeitraum 31.7.2016 bis 31.12.2017, mithin aus 17 Monaten als erzielt.

Die Berücksichtigung des Gewinns aus mehr als zwölf Zeitmonaten ist der Regelung systemimmanent und kein Grund für eine sachliche Billigkeitsmaßnahme iSd. §§ 163, 227 AO (vgl. von GROLL in HHSPr., § 227 AO Rn. 254 [1/2016]; BFH v. 16.9.1970 – I R 64/68, BStBl. II 1970, 838). In Betracht kommen jedoch persönliche Billigkeitsmaßnahmen.

42 b) Ausscheiden des Mitunternehmers aus fortbestehender Mitunternehmerschaft

Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 gilt auch für den laufenden Gewinn einer Mitunternehmerschaft.

Zur Feststellung für das Wj. s. Anm. 6.

Die Fiktion der Einkünfteerzielung in dem Kj., in dem das Wj. endet, wird für die Fälle problematisch, in denen der Stpfl. aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft im laufenden abweichenden Wj. ausscheidet und dieser Zeitpunkt im ersten der beiden betroffenen Kj. liegt. Nach der Rspr. bezieht der ausscheidende Mitunternehmer seinen Gewinnanteil im Kj. des Ausscheidens. Dies gilt selbst dann, wenn sich der Gewinnanteil erst aus Umständen berechnen lässt, die erst im zweiten vom abweichenden Wj. berührten Kj. entstehen. Abs. 2 Nr. 2 ist auf den ausscheidenden Mitunternehmer nicht anwendbar, denn diese Norm trifft keine Zuweisungsentscheidung für ausscheidende Mitunternehmer.

Der BFH begründet dies insbes. damit, dass die Norm vom Fortbestand der „Einkunftsquelle“ ausgeht, der Gewinnbezug beim Ausscheiden aber endet (BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, BStBl. II 2010, 1043; mit Nachweisen zur Rspr. des IV. Senats, die entsprechend zu verstehen sein sollen).

Dieser Rspr. ist uE zuzustimmen, denn die Fiktion der Einkünfteerzielung im jeweils letzten Kj. geht ersichtlich davon aus, dass die Einkünfte – zumindest teilweise – auch in diesem Kj. erzielt wurden. Die „Erzielensfiktion“ des Abs. 2 Nr. 2, die die Grundregel des § 2 Abs. 1 Satz 1 überschreibt, ist nur auf fortbestehende Einkunftsquellen anzuwenden. Insoweit ist auch der teilweise im Schrifttum geäußerten Kritik (insbes. JAHNDORF in KSM, § 4a Rn. B 110 [9/2016] und C 51 [9/2016]; SCHIFFERS in KORN, § 4a Rn. 51 [7/2014]; HEINICKE in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 4a Rn. 24; HEINICKE/HEUSER, DB 2004, 2655) nicht zu folgen. Der Wortlaut des Abs. 2 Nr. 2 spricht tatsächlich für eine Zurechnung zum folgenden Kj., wird aber nach dem Sinn und Zweck der Norm teleologisch reduziert.

Nimmt man den Einzelunternehmer zum Maßstab, führt eine Beendigung eines Gewerbes im ersten betroffenen Kj. zu einem Rumpf-Wj. und damit auch nur zu einer Gewinnzurechnung im ersten Kj. Für eine Zurechnung zum folgenden Kj. ist dann kein Platz. Gleiches muss aus Gründen der Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer (Gleichstellungsthese, vgl. § 15 Anm. 81) auch für den aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausscheidenden Mitunternehmer gelten. Dies wird besonders deutlich, wenn der ausscheidende Mitunternehmer danach weiterhin gewerblich tätig wird.

Beispiel: Die ABC-oHG ermittelt ihren Gewinn nach dem abweichenden Wj. 1. Juli bis 30. Juni. Der Mitunternehmer C scheidet zum 30.11.2016 aus der oHG aus und begründet im Wege der Realteilung ein eigenes kaufmännisches Gewerbe, in welchem er das Wj. 1. Dezember bis 30. November als Geschäftsjahr bestimmt. Im VZ 2016 muss C den Gewinnanteil der oHG des Wj. 1.7.2015 bis 30.6.2016 sowie einen anteiligen Gewinn des Wj. 1.7.2016 bis 30.6.2017 versteuern, beispielsweise zeitanteilig 5/12 des Gewinnanteils. Im VZ 2017 erzielt er sodann den Gewinn aus einem Einzelunternehmen (Ende des Wj. am 30.11.2017). Das Erg. stimmt mit der Konstellation der Umstellung des Wj. überein, in der ebenfalls in einem VZ Gewinnanteile von mehr als zwölf Zeitmonaten zu versteuern sind.

Die Richtigkeit der Entscheidung folgt zudem aus dem Vergleich mit dem durch Tod ausscheidenden Mitunternehmer, denn insoweit kommt eine Einkünftezurechnung zum folgenden Kj. ersichtlich nicht in Betracht.

Auch die praktischen Erwägungen sprechen nicht gegen diese Rspr. Allein die Tatsache, dass kein Rumpf-Wj. für den Ausscheidenden gebildet wird (anders wohl nur die veraltete Bilanzbündeltheorie, s. § 15 Anm. 85), kann nicht bedeuten, dass Einkünfte in einem VZ erzielt und besteuert werden, in dem die Mitunternehmerstellung nicht mehr vorhanden ist. Der Gewinnanteil ist entweder aufgrund einer Abschichtungsbilanz zu ermitteln (so die üblichen gesellschaftsrechtl. Regelungen) oder zeitanteilig nach dem gesamten Wj. zu schätzen (glA KANZLER, FR 2011, 28 [30]).

§ 4a