

**§ 34e****2. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft**

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415),  
geändert durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999  
(BGBl. I, 402; BStBl. I, 304)

(1) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt sich in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 vorbehaltlich des Absatzes 2 um die Einkommensteuer, die auf den Gewinn dieser Veranlagungszeiträume aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entfällt, höchstens jedoch um 1 000 Deutsche Mark, wenn der Gewinn der in diesen Veranlagungszeiträumen beginnenden Wirtschaftsjahre weder geschätzt noch nach § 13 a ermittelt worden ist und den Betrag von 40 000 Deutsche Mark nicht übersteigt. <sup>2</sup>Beträgt der Gewinn mehr als 40 000 Deutsche Mark, so vermindert sich der Höchstbetrag für die Steuerermäßigung um 10 vom Hundert des Betrags, um den der Gewinn den Betrag von 40 000 Deutsche Mark übersteigt. <sup>3</sup>Sind an einem solchen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mehrere Steuerpflichtige beteiligt, so ist der Höchstbetrag für die Steuerermäßigung auf die Beteiligten nach ihrem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen. <sup>4</sup>Die Anteile der Beteiligten an dem Höchstbetrag für die Steuerermäßigung sind gesondert festzustellen (§ 179 Abgabenordnung).

(2) <sup>1</sup>Die Steuerermäßigung darf beim Steuerpflichtigen nicht mehr als insgesamt 1 000 Deutsche Mark betragen. <sup>2</sup>Die auf den Gewinn des Veranlagungszeitraums nach Absatz 1 Satz 1 entfallende Einkommensteuer bemisst sich nach dem durchschnittlichen Steuersatz der tariflichen Einkommensteuer; dabei ist dieser Gewinn um den Teil des Freibetrags nach § 13 Abs. 3 zu kürzen, der dem Verhältnis des Gewinns zu den Einkünften des Steuerpflichtigen aus Land- und Forstwirtschaft vor Abzug des Freibetrags entspricht. <sup>3</sup>Werden Ehegatten nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt, wird die Steuerermäßigung jedem der Ehegatten gewährt, soweit sie Inhaber oder Mitinhaber verschiedener land- und forstwirtschaftlicher Betriebe im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 sind.

Autor und Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
<b>Allgemeine Erläuterungen zu § 34e</b>			
I. Überblick zu § 34e	1		
II. Rechtsentwicklung des § 34e	2		
III. Bedeutung des § 34e			
1. Bedeutung nach den Vorstellungen des Gesetzgebers	3		
2. Steurowissenschaftliche und rechtssystematische Bedeutung der Vorschrift	4		
3. Verfassungsmäßigkeit des § 34e	5		
4. Bedeutung von Auslaufen und Abschaffung des § 34e	6		
IV. Geltungsbereich des § 34e	8		
V. Verhältnis zu anderen Steuerergünstigungen	10		
VI. Verfahrensfragen	12		
<b>Erläuterungen zu Abs. 1: Begünstigte Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, betriebsbezogener Höchstbetrag</b>			
I. System des Ermäßigungsverfahrens	18		
II. Voraussetzungen und Rechtsfolge des betriebsbezogenen Ermäßigungs Betrags (Abs. 1 Satz 1)			
1. Vorbemerkung	19		
2. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Ermäßigung der auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entfallenden tariflichen Einkommensteuer			
a) Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer	20		
b) Gewinn des Veranlagungszeitraums (Fassung bis 1998)	22		
c) Gewinn der Veranlagungszeiträume (Fassung für 1999 und 2000)	23		
d) Gewinn „aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb“	24		
e) Ermäßigung um die auf den Betriebsgewinn entfallende Einkommensteuer, höchstens um 2000 DM vorbehaltlich des Absatzes 2 (Fassung bis 1998)			26
		f) Ermäßigung um die auf den Betriebsgewinn entfallende Einkommensteuer, höchstens um 1000 DM vorbehaltlich des Absatzes 2 (Fassung für VZ 1999 und 2000)	27
		3. Tatbestandsvoraussetzungen der Ermäßigung (Abs. 1 Satz 1)	
		a) Überblick	29
		b) Maßgeblichkeit der Verhältnisse des im Veranlagungszeitraum beginnenden Wirtschaftsjahrs	30
		c) Keine Schätzung	32
		d) Keine Gewinnermittlung nach § 13 a	34
		e) Gewinngrenze 50000 DM für VZ bis 1998	35
		f) Gewinngrenze 40000 DM für VZ 1999 und 2000	36
		<b>III. Kürzung des Höchstbetrags (Abs. 1 Satz 2)</b>	
		1. Kürzung des Höchstbetrags mit Auslaufgrenze von 60000 DM (Fassung bis VZ 1998)	37
		2. Kürzung des Höchstbetrags mit Auslaufgrenze von 50000 DM (Fassung für VZ 1999 und 2000)	38
		<b>IV. Ermäßigungsbeitrag bei Personenmehrheiten (Abs. 1 Satz 3)</b>	
		1. Beteiligung mehrerer Personen an land- und forstwirtschaftlichem Betrieb	39
		2. Aufteilung des Höchstbetrags bei mehreren Beteiligten (Abs. 1 Satz 3)	40
		<b>V. Gesonderte Feststellung (Abs. 1 Satz 4)</b>	42
		<b>Erläuterungen zu Abs. 2: Personenbezogener Höchstbetrag; Berechnung der Ermäßigung; Sonderregelung für zusammenveranlagte Ehegatten</b>	

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu Abs. 2 . . . . .	45	2. Kürzung des maßgebenden Gewinns um anteiligen Freibetrag nach § 13 Abs. 3 (Satz 2 Halbs. 2) . . . . .	50
II. Personenbezogener Höchstbetrag (Abs. 2 Satz 1) . . . . .	46	IV. Ermäßigungsbetrag für jeden zusammenveranlagten Ehegatten (Abs. 2 Satz 3) . .	52
III. Berechnung des Ermäßigungsbetrags (Abs. 2 Satz 2)			
1. Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes der tariflichen Einkommensteuer (Satz 2 Halbs. 1) . . . .	48		

### Allgemeine Erläuterungen zu § 34e

**Schrifttum:** Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, BMF-Schriftenreihe, Heft 24; FREUND, Das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1980, 529; JOSTEN, StErmäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 34e EStG, Inf. 1980, 457; KUTSCHER, Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 1980, 299; DERS., Neue Vorschriften zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DStR 1980, 547; WÄRZIG, Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DB 1980, 1711; GIERE, StErmäßigung für Land- und Forstwirte (§ 34e EStG), StWa. 1981, 49; OSTERMEIER, Steuererminderung nach § 34e EStG 1980 bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften, StBp. 1981, 185; o. V., Steuerabzug nach § 34e EStG bei Land- und Forstwirten, BB 1981, 345; SCHOLTZ, Neue gesetzliche Bestimmungen und Verwaltungsanweisungen zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1981, 1; FELSMANN, Übergang vom einkommensteuerrechtlich relevanten Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zur Liebhaberei keine Betriebsaufgabe, Inf. 1982, 517; BIEDERMANN, Die Betriebsteilung in der Landwirtschaft, Inf. 1983, 438; FUCHS/SCHROEDER, StErmäßigung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1984, 102; o. V., Anm. zum BFH-Urteil IV R 8/86, HFR 1988, 157; OSTMEYER, Die bilanzsteuerliche Behandlung der entgeltlich überlassenen landwirtschaftlichen Betriebe, Inf. 1989, 199; KÄMPF, Die Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft und der Landwirtschaft in den anderen Staaten der EG – Eine vergleichende Untersuchung der estl. Gewinnermittlungsverfahren und Sonderregelungen, Diss. Bayreuth 1990, 178; o. V., Anm. zum BFH-Urteil IV R 39/89, HFR 1990, 432; HILLER, Abbau von Steuerprivilegien der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1992, 343; KANZLER, Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag – Rettungskonstruktion oder Gestaltungsmöglichkeit zur gleitenden Hofnachfolge, FR 1992, 239; DORN, Die StErmäßigung nach § 34e EStG bei der Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, DStZ 1994, 627; BAUER, Neueste Rspr. zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft – Teil I, Inf. 1995, 1; o. V., Anm. zum BFH-Urteil IV R 73/92, HFR 1995, 401; WENDT, Anm. zum BFH-Urteil IV R 73/92, FR 1995, 590; KROSCHEL/LÖBL/WELLISCH, Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung: Abkehr von dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts, DB 1998, 2387; ENGEL, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft – Änderungen durch das StEntG 1999/2000/2002, NWB F. 3d, 613; HILLER, Das StEntG 1999/2000/2002 und seine Berührungspunkte mit der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1999, 289; DERS., Durchschnittsatzgewinn in der Landwirtschaft nach dem neuen § 13a EStG (I), Inf. 1999, 449; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; DERS., StEntG 1999/2000/2002 – Änderungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, FR 1999, 423; DERS., Die neue Durchschnittsatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – oder: einfach und zielgenau in die Verfassungswidrigkeit?, DStZ 1999, 282.

**Spezialkommentare und Monographien** (werden nachfolgend abgekürzt zitiert): FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Bonn, 3. Aufl. (Loseblatt); LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, München, 3. Aufl. 1998 (Loseblatt); MÄRKLE/

HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, Stuttgart u. a., 7. Aufl. 1997; ALTHEOFER/BAUER/FICHTELMANN/FISCHER/FREUND/WALTER, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Herne/Berlin, 3. Aufl. 1998; KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, Stuttgart, 3. Aufl. 1995.

**Verwaltungsanweisungen:** EStR R 213 und H 213.

1

### I. Überblick zu § 34e

Die Vorschrift gewährt Land- und Forstwirten, die ihren Gewinn nicht nach § 13a ermitteln, unter bestimmten weiteren Voraussetzungen eine Ermäßigung der tariflichen ESt. Die Voraussetzungen sind in zwei Gruppen gegliedert, die nacheinander zu prüfen sind. In der ersten Stufe werden die betriebsbezogenen Tatbestandsvoraussetzungen nach Abs. 1 untersucht, in der zweiten Stufe die personenbezogenen Kriterien des Abs. 2.

**Abs. 1** sieht eine Minderung der tariflichen ESt. um den Betrag vor, der auf die begünstigten land- und forstw. Einkünfte entfällt, jedoch in den VZ 1999 und 2000 höchstens 1 000 DM (frühere VZ: 2 000 DM) für jeden Betrieb. Begünstigt ist der im VZ aus einem land- und forstw. Betrieb erzielte Gewinn, wenn dieser in dem Wj., das im VZ begonnen hat, weder nach § 13a noch durch Schätzung ermittelt worden ist und in den VZ 1999 bzw. 2000 40 000 DM (in früheren VZ: 50 000 DM) nicht übersteigt (Satz 1). Bei Gewinnen zwischen 40 000 und 50 000 vermindert sich der betriebsbezogene Höchstbetrag allmählich bis auf 0 DM, indem er um 10 vH des 40 000 DM übersteigenden Betrags gekürzt wird (Satz 2). Bis einschließlich 1998 verminderte sich der Freibetrag um 10 vH des 50 000 DM übersteigenden Betrags. Der Höchstbetrag gilt auch für einen Betrieb, an dem mehrere Personen beteiligt sind. In diesem Fall ist er nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen (Satz 3), was im Rahmen einer gesonderten Feststellung geschieht (Satz 4).

**Abs. 2** beschränkt die Ermäßigung außerdem auf höchstens 1 000 DM (bis einschließlich 1998: 2 000 DM) pro Person (Satz 1). Der im Einzelfall zu gewährende Ermäßigungsbetrag wird in der Weise ermittelt, daß der durchschnittliche Steuersatz aus dem Verhältnis des zu versteuernden Einkommens zu der tariflichen ESt. errechnet und auf den begünstigten Gewinn angewendet wird. Der begünstigte Gewinn ist dabei um den auf ihn entfallenden Freibetrag nach § 13 Abs. 3 zu kürzen (Satz 2). Erzielt im Fall der Zusammenveranlagung jeder der Ehegatten nach Abs. 1 begünstigte Gewinne, erhält auch jeder von ihnen die StErmäßigung (Satz 3).

2

### II. Rechtsentwicklung des § 34e

**Ges. zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte v. 25. 6. 1980** (BGBl. I, 732; BStBl. I, 400): Die Vorschrift wurde zunächst als § 34d in das EStG eingefügt, enthielt dabei aber noch keinen Ausschluß von durch Schätzung ermittelten Gewinnen. Der RegE (BTDrucks. 8/3239) hatte eine Gewinngrenze nicht vorgesehen. Sie wurde auf Vorschlag des BTFinAussch. (BTDrucks. 8/3673, 10) geschaffen und mit der Übergangszone (Abs. 1 Satz 2) versehen (s. Anm. 38).

*Erstmalige Anwendung* findet § 34e für den VZ 1980, allerdings verbunden mit einer Übergangsregelung (§ 52 Abs. 25 a EStG idF v. 25. 6. 1980), nach der sich im VZ 1980 die StErmäßigung nach der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes der tariflichen

ESt. bemißt und betriebs- wie personenbezogener Höchstbetrag für die StErmäßigung 1000 DM und der Hundertsatz für die Kürzung des betriebsbezogenen Höchstbetrags 10 vH betragen.

**Ges. zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze v. 20. 8. 1980** (BGBl. I, 1545; BStBl. I, 589): Die Regelung in § 34d wurde mit unverändertem Wortlaut nach § 34e übernommen.

**StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992** (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): Abs. 1 Satz 1 wurde neu gefaßt und die StErmäßigung von der weiteren Voraussetzung abhängig gemacht, daß der Gewinn des im VZ beginnenden Wj. nicht durch Schätzung ermittelt worden ist. Der RegE hatte vorgesehen, daß auch die Schätzung des Gewinns eines im VZ ablaufenden Wj. zum Ausschluß der StErmäßigung führen sollte. Die in Kraft getretene Fassung des Gesetzes beruhte auf einem Vorschlag des BRat.

*Der Ausschluß der StErmäßigung bei Schätzung des Gewinns* galt erstmals für den VZ 1992 (§ 52 Abs. 1 EStG idF des StÄndG 1992). Die Ermäßigung wurde für diesen VZ nicht gewährt, wenn der Gewinn des in 1992 beginnenden Wj. durch Schätzung (vgl. Anm. 32) ermittelt worden war. Bei mehreren beginnenden Wj. war auf das letzte abzustellen (s. Anm. 30).

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999** (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Neufassung des Abs. 1 Satz 2, wonach die Ermäßigung nur noch für die VZ 1999 und 2000 in Höhe von 1000 DM zu gewähren ist; Herabsetzung des Betrags in Abs. 2 Satz 1 auf 1000 DM. Die StErmäßigung entfällt danach vollständig ab dem VZ 2001. Der ursprüngliche Gesetzentwurf hatte die sofortige Abschaffung der StErmäßigung vorgesehen (BTDrucks. 14/23, 14, 14/265, 15). Die jetzige Fassung beruht auf einem Vorschlag des FinAussch. (BTDrucks. 14/442, 18).

### III. Bedeutung des § 34e

#### 1. Bedeutung nach den Vorstellungen des Gesetzgebers

3

Veranlassung zur Schaffung des § 34e war die Neuordnung der Einkommensbesteuerung der LuF im Jahr 1980 (vgl. FREUND, Inf. 1980, 529; KURSCHER, DStZ 1980, 299; DERS., DStR 1980, 547). Die BReg. hatte 1977 eine wissenschaftliche Kommission mit der Begutachtung von Zustand und Reformmöglichkeiten der land- und forstw. Besteuerung beauftragt. In dem 1978 vorgelegten Gutachten (Schriftenreihe des BMF, Heft 24) kam die Kommission zu dem Ergebnis, daß sowohl innerhalb der Landwirtschaft als auch im Verhältnis der Landwirtschaft zu anderen Wirtschaftszweigen erhebliche ertragsteuerliche und verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichmäßigkeiten zu verzeichnen waren. Die Subventionswirkung des § 13a wurde beispielsweise auf 1,9 Mrd. DM beziffert. Auf der Grundlage des Gutachtens entschloß sich die BReg. zu einer Reform unter Beibehaltung des bisherigen Besteuerungsverfahrens. Dazu wurde ein dreistufiges Gewinnermittlungssystem (Durchschnittssätze, Einnahmeüberschußrechnung, Betriebsvermögensvergleich) geschaffen, die Durchschnittssätze wurden erhöht und neue Steuervergünstigungen für Land- und Forstwirte geschaffen, die ihren Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen ermittelten. Zu diesen StVergünstigungen gehörte auch der jetzige § 34e. Er sollte dazu dienen, die Besteuerung auf Grund der Gewinnermittlung nach §§ 4 und 5 und die Besteuerung nach § 13a einander anzugleichen (BTDrucks. 8/3239, 11) und Belastungssprünge zu vermeiden (vgl. BTDrucks. 8/3673, 17 und BFH v. 7. 9. 1989 IV R 91/88,

BStBl. II, 975; v. 28. 11. 1991 IV R 45/90, BStBl. II 1992, 458 und v. 18. 3. 1993 IV R 3/92, BStBl. II, 549). Die Subventionswirkung des § 34e wurde 1980 mit 340 Mio. DM, die des § 13a mit 500 Mio. DM jährlich veranschlagt.

#### 4 2. Steuerwissenschaftliche und rechtssystematische Bedeutung der Vorschrift

Systematisch war ein Abzug von der Steuerschuld im Jahr 1980 eine Neuerung und wurde zum Vorbild für § 34f (sog. Baukindergeld) und § 34g (StErmäßigung für Parteispenden).

**Betriebs- und personenbezogene Merkmale:** Grund für diese anstelle eines Freibetrags gewählte Entlastung war es, die StErmäßigung so zu gestalten, daß der durchschnittliche Steuersatz von ihr nicht beeinflusst wird. Nebenerwerbslandwirte mit hohen anderen Einkünften sollten für diese keinen Vorteil aus der Senkung des durchschnittlichen Steuersatzes erhalten (JOSTEN, Inf. 1980, 457 [459]). Da § 13a an den Betrieb anknüpft, mußte auch die StErmäßigung betriebsbezogen ausgestaltet werden. Andererseits sollte die individuelle StBelastung berücksichtigt werden, woraus sich das System betriebs- und personenbezogener Komponenten des § 34e erklärt (vgl. SCHOLTZ, Inf. 1981, 1 [3]). Die Höhe der Ermäßigung orientierte sich an der geschätzten Differenz zwischen den nach Durchschnittssätzen ermittelten und den wirklichen Gewinnen von 6 500–8 000 DM im Jahr 1980 (KUTSCHER, DStZ 1980, 299) und den Kosten für die Führung von Büchern oder Aufzeichnungen. Bei dem damaligen Proportionalsteuersatz von 22 vH stellte § 34e 9 090 DM steuerfrei. Die Gewinngrenze von 50 000 DM entsprach der Einschätzung, daß eine Begünstigung nur für kleinere Einkommen erforderlich sei.

**Streichung der StErmäßigung für Schätzungslandwirte:** Schätzungs-gewinne hielt der Gesetzgeber 1992 nicht mehr für begünstigungswürdig. Einerseits widerspreche ihre Einbeziehung dem Nebenziel des § 34e, einen Ausgleich für die Kosten zu gewähren, die durch Buchführung und Abschluß oder Aufzeichnungen entstehen (BTDrucks. 12/1108, 61 und BFH v. 18. 3. 1993 IV R 3/92, BStBl. II, 549). Andererseits sollte ein Anreiz für Schätzungslandwirte geschaffen werden, tatsächlich Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen (BTDrucks. aaO).

**Stellungnahme:** UE ist die Vorschrift verfehlt. Ihr Lenkungsziel, nichtbuchführende Landwirte mit kleineren Betrieben an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, zumindest aber nach § 4 Abs. 3 heranzuführen, erscheint nur gerechtfertigt, wenn man die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a für verfassungsgemäß hält (s. Anm. 5). Im Verhältnis zu Landwirten mit größeren Betrieben, Gewerbetreibenden und Freiberuflern schafft § 34e andererseits erst eine Ungleichbehandlung. Deren Kosten für Buchführung oder Aufzeichnungen werden nicht in gleicher Weise begünstigt, was verfassungsrechtlich bedenklich ist. Auch das System der StErmäßigung erscheint fragwürdig. Mit einem komplizierten Berechnungsverfahren wird die Beeinflussung des durchschnittlichen Steuersatzes vermieden, ohne daß im Ergebnis eine der Steuergerechtigkeit entsprechende Besteuerung erzielt wird. So haben sich bereits in der Veranlagungspraxis wegen der schwer verständlichen Systematik der Berechnung, insbesondere bei Ehegatten, und den dazu erforderlichen EDV-Eingaben häufig Fehler ergeben (vgl. zB BFH v. 5. 2. 1998 IV R 17/97, BStBl. II, 535). Der erwünschte Begünstigungseffekt hätte sich viel einfacher mit einem degressiv ge-

staffelten erhöhten Freibetrag nach § 13 Abs. 3 erreichen lassen (FELSMANN, A 1135).

Soweit die Vorschrift agrarstrukturpolitisch unerwünschte Betriebsteilungen fördert (kritisch dazu KÖHNE/WESCHE, 306 f.; s. auch Anm. 52 „Ehegatten als Inhaber *verschiedener* Betriebe“), verfehlt sie die ihr zugemessenen Gesetzeszwecke: Insoweit ist weder ein Belastungssprung auszugleichen noch ein zusätzlicher Aufwand für Buchführung abzugelten.

### 3. Verfassungsmäßigkeit des § 34e

5

Prüfungsmaßstab ist Art. 3 GG. Das gesetzgeberische Ziel, Belastungssprünge beim Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Einnahmenüberschubrechnung oder Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zu vermeiden (s. Anm. 3), spricht dafür, daß es sich um eine Fiskalzwecknorm handelt; der insbesondere mit der Streichung der Vergünstigung für Schätzungslandwirte betonte Edukationseffekt (s. Anm. 4) legt nahe, daß die Regelung auch Sozialzweck- oder Lenkungsnorm sein könnte.

**Als Fiskalzwecknorm** begegnet § 34e verfassungsrechtlichen Bedenken (aA KLEEBERG in K/S, § 34e Rn. A 8). Dem Anspruch, estl. Gleichbehandlung zumindest zwischen Beziehern land- und forstw. Einkünfte mit einer Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen und nach § 13a zu schaffen, wird § 34e jedenfalls inzwischen nicht mehr gerecht. Bei allen Zweifeln, die man bereits an dem Zahlenwerk haben kann, das der Neuregelung der land- und forstw. Einkommensbesteuerung 1980 zu Grunde gelegen hat, haben sich die Unterschiede zwischen den nach den verschiedenen Methoden ermittelten Gewinnen inzwischen noch vergrößert.

**Als Sozialzweck- oder Lenkungsnorm** zur Heranführung nichtbuchführender Landwirte mit kleineren Betrieben an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, zumindest aber nach § 4 Abs. 3 wäre die Vorschrift uE sachlich nur gerechtfertigt, wenn sie einen begrenzten Zeitraum nach dem Übergang zum Bestandsvergleich (1–3 VZ) gälte; die Kosten der Einrichtung einer Buchführung (s. BTDrucks. 12/1108, 61) sind dann in ausreichendem Umfang abgegolten; eine Benachteiligung großer buchführender Betriebe ist nach der Übergangsphase ausgeschlossen. Hält man die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a noch für verfassungsgemäß (uE zweifelhaft), so wäre auch die Benachteiligung der Stpfl. mit Einkünften iSd. § 15 und § 18, jedenfalls für eine Übergangszeit, sachlich gerechtfertigt.

Zur gleichheitswidrigen Maßgeblichkeit des Gewinns des im VZ beginnenden Wj. s. Anm. 35.

### 4. Bedeutung von Auslaufen und Abschaffung des § 34e

6

**Begründung des Gesetzgebers:** Die Abschaffung der Steuerermäßigung wird vom Gesetzgeber mit der Gleichbehandlung der Land- und Forstwirte mit Gewerbetreibenden und anderen Selbständigen und dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit begründet (BTDrucks. 14/23, 183; 14/443, 30). Die auf Betreiben des FinAussch. geschaffene Übergangsphase in den VZ 1999 und 2000 soll besonderen Härten bei gewinnschwachen Betrieben Rechnung tragen (BTDrucks. 14/443, 30). Fiskalisch hat die Bedeutung des § 34e immer mehr abgenommen. So werden bei vollständigem Entfallen der StErmäßigung Steuermehreinnahmen von 95 Mio. DM erwartet, während der

Übergangsphase Mehreinnahmen von 45 Mio. DM (BTDrucks. 14/23, 157; 14/443, 48).

**Stellungnahme:** Mit der Abschaffung der StErmäßigung wird den verfassungsrechtlichen (Anm. 5), systematischen und praxisbezogenen Bedenken (Anm. 4) gegen die Prämierung einer Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen Rechnung getragen. Diese Bedenken hätten nur ausgeräumt werden können, wenn die StErmäßigung zur Heranführung nichtbuchführender Landwirte an eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen lediglich für eine kurze Übergangszeit gewährt worden wäre. Der vollständige Wegfall der StVergünstigung ist in jedem Fall die beste Lösung und uE uneingeschränkt zu begrüßen. Die gleitende Abschaffung durch Reduzierung der Höchstbeträge für eine Übergangsphase von zwei Jahren erscheint ausreichend, um Planungssicherheit für die betroffenen Land- und Forstwirte zu gewährleisten.

Der Vorteil aus einer Gewinnermittlung nach § 13a vergrößert sich allerdings durch die Abschaffung des § 34e, und vermindert dadurch den Anreiz zum Übergang zum Betriebsvermögensvergleich oder zur Einnahmenüberschußrechnung (KROSCHEL/LÖBL/WELLSCH, DB 1998, 2387 [2395]). Besteuerungsvorteile aus der Durchschnittssatzgewinnermittlung sind aber nicht durch eine Begünstigung anderer Gewinnermittlungsarten, sondern durch eine zielgenauere Ausgestaltung des § 13a zu verhindern, was durch die Änderungen im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 nicht ausreichend geschehen ist (vgl. LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 26 a Rn. 3).

7 Einstweilen frei.

8

#### IV. Geltungsbereich des § 34e

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die StErmäßigung gilt nur für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Der Gewinn des im VZ beginnenden Wj. darf weder nach § 13a – auch nicht nach § 13a Abs. 6 (s. Anm. 34) – noch durch Schätzung (s. Anm. 32) ermittelt worden sein und muß geringer als 60 000 DM (in den VZ 1999 und 2000 geringer als 50 000 DM) sein. Die StErmäßigung ist auch dann ausgeschlossen, wenn die Einkünfte aus einer grundsätzlich land- und forstw. Tätigkeit im Hinblick auf Struktur oder Rechtsform des Betriebs als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind (s. Anm. 24). Im übrigen ist die Rechtsform des Betriebs ohne Bedeutung für die sachliche Anwendbarkeit des § 34e. Der land- und forstw. Betrieb muß aktiv betrieben werden; die StErmäßigung gilt nicht für Einkünfte aus einem aufgegebenen, veräußerten oder im ganzen verpachteten Betrieb (s. Anm. 24).

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 34e gilt für natürliche Personen und PersGes., die Einkünfte aus LuF erzielen. Die StErmäßigung gilt auch für Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sowie ähnliche Realgemeinden, deren Einkünfte gem. § 3 Abs. 2 KStG unmittelbar von den Beteiligten zu versteuern sind. Für KStSubjekte einschließlich nicht buchführungspflichtiger Vereine und Stiftungen mit Einkünften aus LuF gilt § 34e nicht, da das KStG im Hinblick auf den Tarif nicht auf das EStG verweist, sondern uE abschließende Tarifvorschriften für KStSubjekte mit Einkünften aus LuF enthält (§ 25 KStG, vgl. auch § 5 Abs. 1 Nr. 14, § 24 Satz 2 Nr. 2 KStG). Auch Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR sieht keine Anwendung des § 34e für die KSt. vor.



GIA MÄRKLE/HILLER, Rn. 144; LADEMANN/HILLER, § 34e Rn. 4d; KLEEBERG in K/S, § 34e Rn. B 3); OSTERMEIER, StBp. 1981, 185, 187; aA früher hier bis Lfg. 179, BLÜMICH/SELDER, § 34e Rn. 4.

**Anwendung bei Auslandsbeziehungen:** § 34e gilt für unbeschränkt Stpfl., die aus im Ausland belegenen Betrieben land- und forstw. Einkünfte beziehen, soweit nicht nach DBA das Besteuerungsrecht dem ausländischen Staat zusteht. Beschränkt Stpfl. wird die StErmäßigung gewährt, soweit sie aus inländischen land- und forstw. Betrieben Einkünfte beziehen; § 50 enthält insoweit keine Einschränkungen. Ein Belastungssprung bei der ESt. infolge der Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen kann auch in einem solchen Fall eintreten, denn § 13a findet Anwendung auf inländische Betriebe beschränkt Stpfl. (BLÜMICH/SELDER, § 13a Rn. 4; LADEMANN/HILLER, § 13a Rn. 8; KLEEBERG in K/S, § 13a Rn. A6 u. A11). Die StErmäßigung wird ebenfalls gewährt, wenn die inländischen Einkünfte nur aus der Bewirtschaftung von Stückländereien stammen (umgekehrter Fall der Traktatländereien), denn nach der Rspr. des BFH ist die Gewinnermittlung nach § 13a auch in einem solchen Fall möglich (BFH v. 17. 12. 1997 I R 95/96, BStBl. II 1998, 260 mit Anm. FW, IStR 1998, 213; § 49 Anm. 125).

**Anwendung im Beitrittsgebiet:** § 34e hat keine Entsprechung im EStG-DDR, auch nicht in der geänderten Fassung v. 22. 6. 1990 (GBl.-DDR Sonderdruck Nr. 1427, 3). Die Vorschrift gilt deshalb erst ab 1. 1. 1991. Zum Verhältnis des § 34e zum StAbzugsbetrag nach § 58 Abs. 3 s. Anm. 10.

Einstweilen frei.

9

## V. Verhältnis zu anderen Steuervergünstigungen

10

**Verhältnis zu § 13a:** Beide Vorschriften schließen einander insofern aus, als der Gewinn des im VZ beginnenden Wj. nach § 13a ermittelt worden ist. Ist der Gewinn dieses Wj. nicht nach § 13a ermittelt worden, wird die StErmäßigung unabhängig davon gewährt, ob im maßgebenden Gewinn nach § 13a ermittelte Teile enthalten sind (s. Anm. 34).

**Verhältnis zu gewinnbezogenen StBegünstigungen:** Die StVergünstigungen im Rahmen der Gewinnermittlung (§§ 6b, 6c, 7d, 7e, 14a Abs. 4 und 5 EStG, §§ 76, 78 EStDV) schließen § 34e nicht aus. Für Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 14a Abs. 1–3 gilt § 34e jedoch nicht (s. Anm. 22).

**Verhältnis zu den Veranlagungsvorschriften:** Bei allen Veranlagungsformen erhält die StErmäßigung derjenige Ehegatte, der begünstigte land- und forstw. Einkünfte erzielt. Der Ermäßigungsbetrag wird nicht verdoppelt. Erzielen beide Ehegatten begünstigte Einkünfte, können auch beide die StErmäßigung in Anspruch nehmen. Das gilt nach Abs. 2 Satz 3 auch für die Zusammenveranlagung (vgl. zu den Einzelheiten Anm. 52 sowie § 26a Anm. 43, § 26b Anm. 50).

**Verhältnis zu Tarifvorschriften und anderen StErmäßigungen:** Die tariflichen Sondervorschriften (vgl. dazu auch Anm. 20) nach §§ 34c Abs. 1, 34f, 34g bleiben unberührt. Die §§ 32d, 35 gehen § 34e im Rang nach. Die §§ 32b, 32c, 34, 34b, 34c Abs. 4 gehen § 34e vor, sie beeinflussen die tarifliche ESt. iSd. § 34e.

**Verhältnis zum StAbzugsbetrag für Neugründungen im Beitrittsgebiet in den VZ 1991 und 1992:** § 58 Abs. 3 iVm. § 9 DBStÄndG-DDR, der auch für Einkünfte aus LuF gilt (vgl. BMF v. 24. 4. 1992, BStBl. I, 287), bleibt unberührt.

Der Steuerabzugsbetrag ist eine Steuerbegünstigung eigener Art, die sowohl im Steuerfestsetzungs- als auch im Abrechnungsverfahren berücksichtigt werden kann (BFH v. 13. 11. 1996 XI R 6/95, BStBl. II 1997, 293). Deshalb geht der Steuerabzugsbetrag allen tariflichen Steuerermäßigungen und dementsprechend auch § 34e im Range nach.

11 Einstweilen frei.

12

## VI. Verfahrensfragen

Die StErmäßigung wird im EStVeranlagungsverfahren gewährt, ohne daß es eines Antrags bedarf. Der betriebsbezogene Höchstbetrag ist bei einem Einzelunternehmen im Rahmen einer gesonderten Feststellung der Einkünfte aus LuF festzustellen, wenn das Lagefinanzamt für den land- und forstw. Betrieb (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO) nicht identisch mit dem Wohnsitzfinanzamt nach § 19 Abs. 1 Satz 1 AO ist (§§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO). Sind an dem Betrieb mehrere Personen beteiligt, werden der betriebsbezogene Höchstbetrag und seine Aufteilung auf die Beteiligten im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nach §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO festgestellt (Abs. 1 Satz 4; s. Anm. 42).

13–17 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 1: Begünstigte Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, betriebsbezogener Höchstbetrag

18

### I. System des Ermäßigungsverfahrens

Die Vorschrift regelt eine StVergünstigung für Einkünfte eines Stpfl. aus LuF durch Abzug eines Ermäßigungsbetrags von der ESt., die sich aus der Tabelle unter Berücksichtigung anderer Tarifbegünstigungen ergibt. Die Ermittlung des Ermäßigungsbetrags erfolgt in zwei Stufen, einer betriebs- und einer personenbezogenen Stufe.

**In der betriebsbezogenen Stufe** sind zunächst die Voraussetzungen des Abs. 1 zu prüfen, wonach für den land- und forstw. Betrieb (s. Anm. 24) in dem im VZ beginnenden Wj. (s. Anm. 30) der Gewinn (s. Anm. 22) weder nach § 13a (s. Anm. 34) noch durch Schätzung (s. Anm. 32) ermittelt worden sein und nicht über 60 000 DM bzw. 50 000 DM in den VZ 1999 und 2000 (Anm. 23) betragen haben darf. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ergibt sich aus Abs. 1 ein Höchstbetrag der StErmäßigung für den einzelnen Betrieb (betriebsbezogener Höchstbetrag), der bis einschließlich VZ 1998 bei einem Gewinn bis 50 000 DM des im VZ beginnenden Wj. 2 000 DM beträgt. In der Gewinn-Zone von 50 000–60 000 DM verringert sich der Höchstbetrag bis auf 0 DM (s. Anm. 38). In den VZ 1999 und 2000 wird die betriebsbezogene Ermäßigung nur noch in voller Höhe gewährt, wenn der Gewinn des im VZ beginnenden Wj. für den einzelnen Betrieb 40 000 DM nicht übersteigt. Der für diese VZ reduzierte Höchstbetrag von 1 000 DM wird um 10 vH des übersteigenden Gewinns gekürzt (s. Anm. 38). Sind mehrere Personen an dem Betrieb beteiligt

(s. Anm. 39), wird der Höchstbetrag im Rahmen einer gesonderten Feststellung (s. Anm. 42) entsprechend verteilt (s. Anm. 40).

**In der personenbezogenen Stufe** werden die auf den Stpfl. entfallenden nach der ersten Stufe begünstigten Gewinne und Gewinnanteile zusammengefaßt und nach Abzug des anteiligen Freibetrags gem. § 13 Abs. 3 (s. Anm. 50) die darauf entfallende ESt. ermittelt (s. Anm. 48). Der sich daraus ergebende Betrag ist der Ermäßigungsbetrag, darf aber nicht höher als die Summe der auf den Stpfl. entfallenden betriebsbezogenen Höchstbeträge und insgesamt nicht höher als 2000 DM bzw. in den VZ 1999 und 2000 nicht höher als 1000 DM (personenbezogener Höchstbetrag) sein.

## II. Voraussetzungen und Rechtsfolge des betriebsbezogenen Ermäßigungsbetrags (Abs. 1 Satz 1)

### 1. Vorbemerkung

19

Satz 1 beginnt mit der Rechtsfolge der Ermäßigung der tariflichen ESt. (s. Anm. 20), die auf den Gewinn des VZ (s. Anm. 22) aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (s. Anm. 24) entfällt, bis zu einem Höchstbetrag von 2000 DM bis einschließlich VZ 1998 (s. Anm. 26) bzw. 1000 DM in den VZ 1999 und 2000 (s. Anm. 26), wenn die in Anm. 29–36 behandelten Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen.

### 2. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Ermäßigung der auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entfallenden tariflichen Einkommensteuer

#### a) Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer

20

**Die StErmäßigung** erfolgt durch Abzug eines Betrags von der tariflichen Steuer. Anders als bei einem Freibetrag führt der Steuerabzugsbetrag zu einer progressionsunabhängigen Steuervergünstigung. Der Betrag ergibt sich im Einzelfall durch Anwendung des individuellen durchschnittlichen Steuersatzes auf die begünstigten Einkünfte, darf aber höchstens 2000 DM (VZ 1999 und 2000: 1000 DM) je Betrieb und Stpfl. betragen.

**Tarifliche Einkommensteuer** ist die Steuer, die sich bei Anwendung des ESt-Tarifs nach § 32a Abs. 1 (Grundtabelle) bzw. Abs. 5 (Splittingtabelle) auf das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5) unter Berücksichtigung der tariflichen Sondervorschriften in §§ 32b, 32c, 34, 34b, 34c Abs. 4 ergibt (aA zu § 34c BLÜMICH/SELDER, § 34e Rn. 30). Die Steuer auf außerordentliche Einkünfte gem. § 34 Abs. 1 iVm. §§ 14, 14a Abs. 1 bis 3 gehört zur tariflichen ESt. iSd. § 34e (aA JOSTEN, Inf. 1980, 457 [459]). Das folgt daraus, daß diese Einkünfte auch bei der Berechnung des durchschnittlichen Steuersatzes im zu versteuernden Einkommen erfaßt werden (vgl. Anm. 48). § 34e ist vorrangig gegenüber § 35 (s. Anm. 10). Auch die Entlastung bei niedrigen Erwerbseinkommen nach dem bis 1995 geltenden § 32d geht § 34e im Rang nach. Für eine Entlastung besteht kein Bedürfnis mehr, wenn die ESt. nach Abzug der Ermäßigung nach § 34e die Beträge nach den damaligen Anlagen 4, 4a, 4b und 5, 5a, 5b zum EStG unterschreitet. §§ 34c Abs. 1–3, 34f und 34g beeinflussen die tarifliche ESt. iSd. § 34e nicht (aA zu § 34c Abs. 1: ENGEL in BORDEWIN/BRANDT, § 34e Rn. 12; zu § 34c Abs. 3: SCHMIDT/SEEGER XVIII. § 34e Rn. 15). Gleiches gilt für § 58

Abs. 3 iVm. § 9 Abs. 1 DBStÄndG-DDR (vgl. Anm. 10). Die Verminderung der tariflichen ESt. durch § 34e führt gleichzeitig zu einer Minderung der Zuschlagsteuern, denn deren Bemessungsgrundlage ist die festgesetzte ESt. (§ 51 a Abs. 2). Gleiches gilt für den Solidaritätszuschlag (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995). Zur Berechnung des Ermäßigungsbetrags s. Anm. 48.

21 Einstweilen frei.

## 22 b) Gewinn des Veranlagungszeitraums (Fassung bis 1998)

Nach der bis einschließlich VZ 1998 geltenden Fassung des Abs. 1 Satz 1 ist begünstigt der Gewinn des VZ aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb; die tarifliche ESt. ermäßigt sich um die darauf entfallende ESt.

**Der Begriff des Gewinns** iSd. Vorschrift ist enger zu verstehen, als der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1. Verluste und bestimmte Arten von Gewinnen, die zwar dem allgemeinen Gewinnbegriff unterliegen, sind danach nicht begünstigt; Gewinne aus der Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern und Entnahmegevinne werden dagegen von der Begünstigung erfaßt.

► *Verluste* können systembedingt nicht zu einem StAbzugsbetrag führen, weil dieser von der anteilig auf die begünstigten Einkünfte entfallenden ESt. abhängig ist. Bei Verlusten entfällt auch der Zweck der Begünstigung, die höhere Steuerbelastung von Einkünften zu mildern, die durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmeüberschußrechnung ermittelt worden sind. Ob ein Gewinn oder Verlust erzielt worden ist, ist dabei für jeden einzelnen Betrieb zu prüfen (s. Anm. 24). Der Gewinn muß im VZ erzielt worden sein. Der Verlust in einem der vom Kj. abweichenden Wj. ist unschädlich, soweit in dem anderen Wj. ein entsprechender höherer Gewinn erzielt worden ist.

► *Veräußerungs- und Aufgabegewinne* iSd. der §§ 14, 14 a Abs. 1–3 gehören nicht zu den begünstigten Gewinnen.

BFH v. 23. 2. 1989 IV R 58/87, BStBl. II, 709; H 213 EStH; glA OSTERMEIER, StBp. 1981, 185 (187); FUCHS/SCHROEDER, Inf. 1984, 102 (103); FICHTELMANN in ALTEHOEFER/BAUER/FICHTELMANN/FISCHER/FREUND/WALTER, Rn. 1001; LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 51 Rn. 5; MÄRKLE/HILLER, Rn. 144; LADEMANN/HILLER, § 34e Rn. 6a; SCHMIDT/SEGER XVIII. § 34e Rn. 8; KLEEBERG in K/S, § 34e Rn. B 10; aA JOSTEN, Inf. 1980, 457 (458); GIERE, StWa. 1981, 49 (50); KÖHNE/WESCHE, 163; BLÜMICH/SELDER, § 34e Rn. 16; zweifelnd FELSMANN, A 1138; aA MITTERPLEININGER in L/B/H, § 34e Rn. 7.

Die Begünstigung solcher Veräußerungs- und Aufgabegewinne würde der gesetzgeberischen Zielsetzung widersprechen, mit dem Ermäßigungsbetrag das sprunghafte Ansteigen der Steuerbelastung bei Ermittlung der Gewinne nach allgemeinen Vorschriften anstelle von § 13 a zu mildern (vgl. BTDrucks. 8/3239, 11). Begünstigt werden deshalb nur solche Gewinne oder Gewinnbestandteile, die im Rahmen des § 13 a nicht mit den tatsächlichen Werten berücksichtigt würden. Für Veräußerungs- und Aufgabegewinne trifft § 13 a jedoch keine Sonderregelung. Sie sind vielmehr außerhalb der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen – auch außerhalb der außerordentlichen Gewinne nach § 13 a Abs. 6 – nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln und unterliegen danach bei allen Stpfl. der gleichen Steuerbelastung. Die vom BFH aaO als tragend bezeichnete Erwägung, eine doppelte Begünstigung durch ermäßigten Steuersatz nach § 34 und Ermäßigungsbetrag nach § 34e könne vom Gesetzgeber nicht gewollt sein, ist uE nicht zwingend. Mehrfachbegünstigungen sind dem EStRecht nicht fremd, zB bei außerordentlichen Holznutzungen und Gewinnermittlung nach § 13 a durch gleichzeitige Gewährung des Freibetrags nach § 13 a Abs. 6 und Anwendung des Steuersatzes nach § 34b.

Die FinVerw. hatte ursprünglich Gewinne iSd. §§ 14, 14a Abs. 1 bis 3 sowohl bei der Berechnung der Begünstigungsgrenze als auch bei der Berechnung des maßgebenden Gewinns mit einbezogen (BMF v. 27. 3. 1981, BStBl. I, 282 [285]), diese Handhabung aber aufgrund praktischer Schwierigkeiten (MITTERPLEININGER aaO) aufgegeben (BMF v. 22. 9. 1982, BStBl. I, 770).

► *Gewinne aus der Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern, Entnahmegewinne und andere laufende Gewinne* sind begünstigt. Gewinne iSd. § 14a Abs. 4 und 5 sind ebenso wie Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 Buchst. a, Nutzungsvergütungen nach § 24 Nr. 3 und Holznutzungen iSd. § 34b einzubeziehen. Im Unterschied zu Veräußerungs- und Aufgabegewinnen ergibt sich hier ein Belastungssprung gegenüber der Gewinnermittlung nach § 13a, weil diese Betriebseinnahmen entweder mit dem Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 abgegolten sind oder für sie der Freibetrag des § 13a Abs. 6 gewährt wird. Soweit eine Mehrfachbegünstigung durch §§ 34, 34b iVm. § 34e eintritt, ist diese beabsichtigt. Einzubeziehen ist auch der sog. Übergangsgewinn beim Wechsel von der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschubrechnung zum Betriebsvermögensvergleich nach R 17 iVm. Anlage 1 EStR (s. nachstehend „Gewinn des Veranlagungszeitraums“). Gewinne aus der Auflösung einer Rücklage nach § 6b sind ebenfalls zu erfassen (glA o. V., HFR 1988, 157).

**Der Gewinn „des Veranlagungszeitraums“** ist Bemessungsgrundlage für die StErmäßigung für VZ bis einschließlich 1998. Nur dann ergeben sich positive Einkünfte, auf die ESt. entfallen kann. VZ ist das Kj. (§ 25 Abs. 1). Bei einem vom Kj. abweichenden Wj., dem Regelfall für land- und forstw. Betriebe (§ 4a Abs. 1), sind die Einkünfte des VZ durch zeitanteilige Aufteilung der Gewinne oder Verluste der im VZ endenden und beginnenden Wj. zu ermitteln (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1). Das Gesetz stellt auf den Gewinn des VZ und nicht des Wj. ab, weil die ESt. als Jahressteuer für das Kj. zu ermitteln ist (§ 2 Abs. 7).

Der Übergangsgewinn beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist grundsätzlich Bestandteil des laufenden Gewinns des Übergangs-Wj. Macht der Stpfl. von der Möglichkeit einer Verteilung des Übergangsgewinns auf drei Jahre nach R 17 Abs. 1 Satz 6 EStR Gebrauch, ist diese Verteilung auch bei der Bemessung des Ermäßigungsbetrages ebenso wie für die Gewinngrenze (s. Anm. 38) zu berücksichtigen (BFH v. 1. 2. 1990 IV R 39/89, BStBl. II, 495). Die Billigkeitsregelung ist ein Anwendungsfall des § 163 Abs. 1 Satz 2 AO, der die Berücksichtigung von Besteuerungsgrundlagen auch in späteren VZ zuläßt. Sie kann sich deshalb im Übergangsjahr und in den Verteilungsjahren auf die Ermäßigung des § 34e sowohl positiv wie negativ auswirken (vgl. o. V., HFR 1990, 432; KANZLER, FR 1999, 225 [236]; aA MITTERPLEININGER in L/B/H, § 34e Rn. 7: Billigkeitsmaßnahme nur zugunsten des Stpfl.). Dies muß der Stpfl. bedenken, wenn er den Antrag auf Verteilung stellt. Eine im Übergangsjahr getroffene Billigkeitsentscheidung ist auch für die Folgejahre bindend. Es handelt sich insoweit um einen Grundlagenbescheid (glA BLÜMICH/SELDER, § 34e Rn. 16).

### c) Gewinn der Veranlagungszeiträume (Fassung für 1999 und 2000)

23

**Geänderte Fassung des Abs. 1 Satz 1 für die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000:** Durch Einfügung der Formulierung „in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000“ in den ersten Satzteil des Abs. 1 Satz 1 regelt die Vorschrift in ihrer durch das StEntG 1999/2000/2002 geschaffenen Fassung nur noch die StErmäßigung, die bei den Veranlagungen für die Jahre 1999 und 2000 zu gewähren ist.

**Unklare Formulierung „diese Veranlagungszeiträume“:** Im Zusammenhang mit dieser Beschränkung des zeitlichen Geltungsbereichs ist das bislang im Singular verwendete Substantiv „Veranlagungszeitraum“ in der Pluralform unter Beifügung des bestimmten Artikels gebraucht worden. Begünstigt ist danach der Gewinn „dieser Veranlagungszeiträume“. Diese Formulierung ist entgegen der bisherigen Fassung (s. Anm. 22) nicht mehr eindeutig auszulegen. Mit „Gewinn dieser Veranlagungszeiträume“ könnte sowohl die Summe aus den VZ 1999 und 2000 gemeint sein als auch der auf den Gewinn des jeweiligen VZ entfallende Betrag.

UE ist mangels entsprechender Anhaltspunkte in den Gesetzesmaterialien davon auszugehen, daß sich an der Systematik des § 34e in den beiden Übergangsjahren nichts ändern sollte. Es ist deshalb wie bisher auf den StBetrag abzustellen, der auf den Gewinn des jeweiligen VZ entfällt (vgl. Anm. 22).

#### 24 d) Gewinn „aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb“

Der begünstigte Gewinn des VZ muß aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entstanden sein. Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs iSd. Vorschrift ist enger als der sonst für die LuF übliche Betriebsbegriff, der etwa auch den ohne Aufgabenerklärung zur Nutzung überlassenen Betrieb umfaßt. Dies folgt zum einen bereits aus dem engeren Gewinnbegriff, der nur laufende Gewinne erfaßt (s. Anm. 22) und zum anderen aus dem Zweck der Vorschrift, die den Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart als der des § 13a begünstigen will. Für Betriebe, die ihrer Art nach eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht durchführen können, ist die Ermäßigung daher zu versagen (glA KANZLER, StEL 1989, 94 mwN). Insoweit besteht eine Korrespondenz zwischen den Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 und den Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der StErmäßigung (aA OFD Rostock v. 22. 4. 1997, StEK EStG § 34e Nr. 9, unter B. 2.)

**Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb** in diesem Sinne ist nur ein im VZ bestehender *aktiver* Betrieb, für den der Gewinn sowohl nach Durchschnittssätzen als auch durch Einnahmeüberschußrechnung oder Bestandsvergleich ermittelt werden könnte. Nach der Rspr. kommt es „zu einer unterschiedlichen Besteuerung, die durch § 34e in gewisser Weise ausgeglichen werden soll, ... nur bei der Besteuerung der laufenden Gewinne aus *lebenden* land- und forstwirtschaftlichen Betrieben“ (BFH v. 7. 9. 1989 IV R 91/88, BStBl. II, 975).

► *Einkünfte nach Betriebsaufgabe oder -veräußerung* sind daher nicht begünstigt. Die StErmäßigung wird deshalb nicht gewährt für nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2, die aus der Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs gegen wiederkehrende Bezüge entstehen, wenn nicht die Sofortversteuerung gewählt worden ist. Nicht begünstigt sind auch nachträgliche Einkünfte aufgrund der Vereinnahmung von Nichtvermarktungsprämien und Milchaufgabevergütungen (BFH v. 7. 9. 1989 IV R 91/88, BStBl. II, 975). Diese Einnahmen sind zudem deshalb nicht zu begünstigen, weil sie auch bei vorheriger Gewinnermittlung nach § 13a mit dem Grundbetrag nur abgegolten sind, soweit sie auf den Zeitraum dieser Gewinnermittlung entfallen (BFH aaO), und deshalb eine unterschiedliche Steuerbelastung nach Betriebsaufgabe nicht entstehen kann. Gleichfalls nicht begünstigt sind nach einer Betriebsaufgabe bezogene Produktionsaufgaberente und Beitragsersatz nach dem FELEG (OFD Chemnitz v. 17. 12. 1996, StEK EStG § 13 Nr. 638, unter 4.5) sowie Gewinne aus der nach Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes vorgenommenen Auflösung einer Rücklage nach § 6b. Soweit aus

einem in die Liebhaberei übergegangenen Betrieb nachträglich aufgedeckte stille Reserven zur Besteuerung führen (str., vgl. BFH v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; § 2 Anm. 428 ff.), ist § 34e ebenfalls nicht anwendbar, weil es sich nicht um Gewinne aus einem „lebenden“ land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handelt (aA FELSMANN, Inf. 1982, 517, 522).

► *Reiner Forstbetrieb:* Für Gewinne aus einem Betrieb, der ausschließlich Forstwirtschaft betreibt, kann die StErmäßigung nicht beansprucht werden (aA OFD Rostock v. 22. 4. 1997, StEK EStG § 34e Nr. 9; KLEEBERG in K/S, § 34e Rn. B 7). Dies ergibt sich nicht aus dem Wortlaut der Vorschrift, folgt aber aus ihrer Zielsetzung, die aus einem Verzicht auf die Gewinnermittlung nach § 13a folgende höhere Besteuerung abzumildern. Ist eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht möglich, kann es keine Belastungsunterschiede geben, so daß auch kein Bedürfnis für die StErmäßigung besteht (BFH v. 23. 2. 1989 IV R 58/87, BStBl. II, 709; v. 7. 9. 1989 IV R 91/88, BStBl. II, 975 und v. 15. 4. 1993 IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87). Für reine Forstbetriebe kann keine Gewinnermittlung nach § 13a durchgeführt werden, denn Forstflächen gehören nicht zu den Flächen iSd. § 13a Abs. 1 Nr. 2, die notwendige Voraussetzung für die Zulässigkeit dieser Gewinnermittlung sind. Eine unterschiedliche Gewinnerfassungsquote ist demzufolge nicht denkbar.

► *Weit überwiegend betriebene Forstwirtschaft* führt nicht zum Ausschluß des § 13a und damit auch der StErmäßigung. Ermittelt ein solcher Betrieb seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschußrechnung, ist der gesamte Gewinn begünstigt. Die Gewinnermittlung nach § 13a würde auch für den auf die Forstwirtschaft entfallenden Teil des Gewinns im Hinblick auf den im Rahmen des § 13a Abs. 6 zu gewährenden Freibetrag zu einer niedrigeren StBelastung führen.

► *Einkünfte aus Betriebsverpachtung im ganzen:* Ein insgesamt verpachteter nicht aufgegebenener Betrieb, aus dem weiterhin Einkünfte aus LuF erzielt werden, berechtigt nicht zur Inanspruchnahme der StErmäßigung (glA KANZLER, FR 1992, 239 [245]; LADEMANN/HILLER, § 34e Rn. 4b; LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 51 Rn. 4; MÄRKLE/HILLER, Rn. 144a; SCHMIDT/SEEGER XVIII. § 34e Rn. 11; aA DORN, DStZ 1994, 627; MITTERPLEININGER in L/B/H, § 34e Rn. 5a).

Dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 kann eine solche Einschränkung zwar kaum entnommen werden, sie ergibt sich aber aus der Zielsetzung des Gesetzes, die höhere Steuerbelastung bei Nichtinanspruchnahme der Gewinnermittlung nach § 13a abzumildern. Der Verpächter hat, ungeachtet der formalen Möglichkeit zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bis zum Ablauf des Wj., in dem die Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 erfolgt, materiell kein Wahlrecht mehr zwischen der Gewinnermittlung nach § 13a und einer Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen, denn er verfügt nicht mehr über selbstbewirtschaftete Flächen, die nach § 13a Abs. 1 Nr. 2 nF Voraussetzung für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen sind.

LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 26a Rn. 24; aA ENGEL, NWB F. 3, 613 (616). Für § 13a aF war unstr. daß ein Verpachtungsbetrieb den Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen ermitteln konnte (§ 13a Anm. 80; LEINGÄRTNER, Kap. 42 Rn. 13), weil dem Verpächter ein Ausgangswert nicht zuzurechnen war.

Der Wegfall der materiellen Berechtigung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen läßt den Hauptgrund für die StErmäßigung entfallen, nämlich Besteuerungsnachteile aus anderen Gewinnermittlungsmethoden auszugleichen (KANZLER, DStZ 1999, 682 [687]; aA HILLER, Inf. 1999, 449 [451]). Zu diesem Ergebnis kommt auch der BFH in einem obiter dictum (Urt. v. 15. 4. 1993 IV R

12/91, BFH/NV 1994, 87) und folgert dies aus seiner bisherigen Rspr.: BFH v. 23. 2. 1989 IV R 58/87, BStBl. II, 709 und v. 7. 9. 1989 IV R 91/88, BStBl. II, 975. Ohne Bedeutung ist es, ob der Verpächter Bücher bzw. Aufzeichnungen führt. Der – spätestens seit 1992 verfolgte – Nebenzweck des § 34e, einen Anreiz zur Führung von Büchern zu geben, tritt gegenüber dem Hauptzweck der Belastungsmilderung zurück.

Die FinVerw. hatte trotz einiger Bedenken (vgl. SCHOLTZ, Inf. 1981, 1 [4]) früher in Abschn. 213 Abs. 5 EStR 1990 ebenso wie die hM in der Literatur (GIERE, StWa. 1981, 49 [50]; OSTERMEIER, StBp. 1981, 185 [187]; BIEDERMANN, Inf. 1983, 438 [440]; FUCHS/SCHROEDER, Inf. 1984, 102; OSTMEYER, Inf. 1989, 199; KÖHNE/WESCHKE, S. 163; LEINGÄRTNER/ZAISCH, 2. Aufl. 1991 Rn. 1735; abweichend JOSTEN, Inf. 1980, 457; o. V., BB 1981, 345 [346]; ENGEL in BORDEWIN/BRANDT, § 34e Rn. 7: Aufteilung zwischen Pächter und Verpächter) dem Verpächter eines land- und forstw. Betriebs die StErmäßigung zugestanden. Mit den EStR 1993 (H 213 „Allgemeines“) wurde diese Auffassung aufgegeben. Im Hinblick auf das rechtsstaatliche Vertrauensschutzprinzip wird die Ermäßigung aber frühestens mit Wirkung vom VZ 1993 an versagt werden können (FELSMANN, A 1139d). Die FinVerw. wendet die Neuregelung erst ab VZ 1995 an (OFD Hannover v. 5. 5. 1995, DStR 1995, 984; OFD München v. 18. 5. 1995, FR 1995, 485). Bei bereits unanfechtbarer Veranlagung soll ein Billigkeitserlaß in Betracht kommen (OFD Frankfurt v. 4. 5. 1995, FR 1995, 555; OFD Hannover v. 28. 6. 1995, DStR 1995, 1272). Dem im Rahmen der Beratungen zum JStG 1996 vom Ausschuss für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten unterbreiteten Vorschlag, durch eine geänderte Fassung des § 34e auch dem Verpachtungsbetrieb die StErmäßigung zu gewähren (BTDrucks. 13/1558, 130), ist der Gesetzgeber nicht gefolgt.

► *Einkünfte bei anderen Formen der Nutzungsüberlassung:* Der Betriebsverpachtung entsprechend ist die StErmäßigung auch bei Übertragung des land- und forstw. Betriebs im Wege einer Wirtschaftsüberlassung oder eines Nießbrauchs zu versagen, sofern in diesen Fällen überhaupt Gewinne anfallen. Für den Überlassenden bzw. Nießbrauchsverpflichteten kommt ebenfalls eine Gewinnermittlung nach § 13a nicht in Betracht (glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 144a; MITTERPLEINIGER in L/B/H, § 34e Rn. 5d; SCHMIDT/SEEGER XVIII. § 34e Rn. 11).

► *Teilverpachtung:* Betrifft die Verpachtung nicht den gesamten Betrieb, sondern bewirtschaftet der Verpächter noch Flächen iSd. § 13a Abs. 1 Nr. 2 selbst, ist der gesamte Gewinn einschließlich der Pächterlöse begünstigt. Denn es könnte eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen durchgeführt werden, die auch die verpachteten Betriebsteile mit einschließt.

► *Keine anteilige Kürzung der Steuerermäßigung:* Eine Aufteilung des Gewinns sieht § 34e nicht vor. Im Hinblick auf die gesetzgeberische Zielsetzung, Belastungsunterschiede zwischen der Besteuerung nach § 13a und einer Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen abzubauen, käme zwar die Kürzung der StErmäßigung in Betracht, denn insoweit ist eine unterschiedliche Steuerbelastung nicht denkbar. Es findet eine Gewinnermittlung nach § 13a statt, bei der die Pachtzinsen in den Durchschnittssatzgewinn nach § 13a Abs. 3 Nr. 4 eingehen, allerdings in gleicher Höhe wie bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder 3. Mit dem Anknüpfen an den Betrieb hat der Gesetzgeber aber in Kauf genommen, daß in der einheitlichen Gewinnermittlung des Betriebs auch nicht begünstigungswürdige Gewinnbestandteile enthalten sind. Aus Gründen der Praktikabilität sollen sie nicht zu einer Kürzung der StErmäßigung führen (ebenso DORN, DStZ 1994, 627; aA MÄRKLE/HILLER, Rn. 144a). Aus dem einheitlichen Gewinn müßten nämlich nicht nur die Pachteinnahmen, sondern auch darauf entfallende Betriebsausgaben (zB AfA, Schuldzinsen, Grundbesitzabgaben) herausgerechnet werden.



► *Mindestgröße der selbstbewirtschafteten Fläche?* Die FinVerw. verlangt, daß die selbstbewirtschafteten Flächen noch einen lebenden Betrieb bilden und deshalb Nutzflächen von mindestens 3000m<sup>2</sup> selbst bewirtschaftet werden müssen (BMF v. 11. 10. 1996, StEK § 34e Nr. 8; FinMin Thüringen v. 12. 11. 1996, DStR 1997, 201; OFD München v. 21. 1. 1997, FR, 193; ebenso FELSMANN, A 1139 f; SCHMIDT/SEEGER XVIII. § 34e Rn. 11). Dem kann uE nicht zugestimmt werden. Entscheidend ist allein, ob für den Betrieb eine Gewinnermittlung gem. § 13a möglich wäre. Das ist bei Verpachtung des Betriebs mit Ausnahme einer minimalen selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Nutzfläche der Fall.

► *Bei entgeltlicher wie unentgeltlicher Übertragung* des gesamten Betriebs verliert dieser seine Identität. Die Voraussetzungen des § 34e sind deshalb für die Zeit vor und nach der Übertragung unabhängig voneinander zu prüfen (vgl. Anm. 30).

**Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb** muß den begünstigten Gewinn erzielen. Für Gewerbebetriebe gilt die Steuerbegünstigung nicht, gleichgültig, ob die Einordnung als Gewerbebetrieb auf der Struktur des Betriebs (zB Zukauf, Tierbestand) oder seiner Rechtsform (zB § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, § 8 Abs. 2 KStG) beruht. Bei Umqualifizierung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in einen Gewerbebetrieb entfällt die StErmäßigung daher.

Einstweilen frei.

25

**e) Ermäßigung um die auf den Betriebsgewinn entfallende Einkommensteuer, höchstens um 2000 DM vorbehaltlich des Absatzes 2 (Fassung bis 1998)**

26

Die ESt. wird ermäßigt um den anteiligen Steuerbetrag, der auf den Gewinn jedes einzelnen Betriebs entfällt, höchstens im VZ jedoch 2000 DM (1000 DM in den VZ 1999 und 2000, vgl. Anm. 27) je Betrieb.

**Betriebsbezogene StErmäßigung:** Die StErmäßigung ist betriebsbezogen gestaltet, weil sie einen Ausgleich für den Verzicht auf die Durchschnittssatzgewinnermittlung des § 13a darstellen soll und diese ihrerseits auf den Betrieb bezogen ist (SCHOLTZ, Inf. 1981, 1 [3]). Mehrere Betriebe sind jeweils isoliert zu betrachten, ihre Gewinne nicht miteinander zu verrechnen.

**Vorbehaltlich des Absatzes 2** wird die Ermäßigung gewährt. Der betriebsbezogene Höchstbetrag wird ergänzt durch den personenbezogenen Höchstbetrag nach Abs. 2 Satz 1, der dazu führt, daß im Ergebnis jeder Stpfl. unabhängig von der Anzahl seiner Betriebe nur höchstens 2000 DM Ermäßigung erhält (vgl. dazu Anm. 46). Sind mehrere Personen an einem Betrieb beteiligt, ist der betriebsbezogene Höchstbetrag aufzuteilen (Abs. 1 Satz 3, vgl. Anm. 40). Da weder durch die Beteiligung mehrerer Personen an einem Betrieb noch durch die Schaffung mehrerer Betriebe in einer Hand eine Vervielfachung des Höchstbetrags möglich ist, kann die gekoppelte betriebs- und personenbezogene Beschränkung der StErmäßigung nur durch eine Betriebsteilung mit Übertragung des oder der Teile an Familienangehörige mehrfach ausgeschöpft werden (vgl. BIEDERMANN, Inf. 1983, 438).

Die Berechnung der anteiligen ESt. ergibt sich aus Abs. 2 Satz 2 (s. dazu Anm. 48).

27 **f) Ermäßigung um die auf den Betriebsgewinn entfallende Einkommensteuer, höchstens um 1 000 DM vorbehaltlich des Absatzes 2 (Fassung für VZ 1999 und 2000)**

**Halbierter Höchstbetrag:** Für die VZ 1999 und 2000 ist die StErmäßigung durch das StEntlG 1999/2000/2002 halbiert worden. Die ESt. wird in diesen VZ ermäßigt um den anteiligen Steuerbetrag, der auf den Gewinn jedes einzelnen Betriebs entfällt, höchstens jedoch 1 000 DM je Betrieb.

**Unklare Formulierung „diese Veranlagungszeiträume“:** Bei der Neufassung des Abs. 1 Satz 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002 ist das bislang im Singular verwendete Substantiv „Veranlagungszeitraum“ durch die Pluralform unter Beifügung des bestimmten Artikels ersetzt worden. Begünstigt ist danach der Gewinn „dieser Veranlagungszeiträume“. Diese Formulierung ist entgegen der bisherigen Fassung (s. Anm. 26) nicht mehr eindeutig auszulegen. Die Gewährung des Ermäßigungsbetrags für den „Gewinn dieser Veranlagungszeiträume“ könnte insgesamt auf 1 000 DM beschränkt sein. Es wäre dann zu fragen, wie sich der Höchstbetrag auf die beiden VZ 1999 und 2000 verteilt. Ebenso könnte entsprechend der bisherigen Regelung gemeint sein, daß in jedem der VZ die ESt. für den jeweils zu steuernden Gewinn um 1 000 DM zu mindern ist.

UE ist mangels entsprechender Anhaltspunkte in den Gesetzesmaterialien davon auszugehen, daß sich an der Systematik des § 34e in den beiden Übergangsjahren nichts ändern sollte. Es ist deshalb wie bisher davon auszugehen, daß sich der Höchstbetrag auf den jeweiligen VZ bezieht (glA KLEEBERG in K/S, § 34e Rn. B 13; LADEMANN/HILLER, § 34e Rn. 3b).

28 Einstweilen frei.

### 3. Tatbestandsvoraussetzungen der Ermäßigung (Abs. 1 Satz 1)

29 **a) Überblick**

Die auf den Gewinn des einzelnen Betriebs bezogene StErmäßigung wird nur gewährt, wenn

- der Gewinn des im VZ beginnenden Wj. (s. Anm. 30)
- nicht geschätzt (s. Anm. 32) und
- nicht nach § 13a ermittelt worden ist (s. Anm. 34) und
- die betriebsbezogene Gewinngrenze nicht übersteigt, die bis einschließlich 1998 bei 50 000 begann (s. Anm. 35) und bei 60 000 DM endete (s. Anm. 37) und in den VZ 1999 und 2000 auf 40 000 DM (Anm. 36) bzw. 50 000 DM (Anm. 38) gesenkt worden ist.

30 **b) Maßgeblichkeit der Verhältnisse des im Veranlagungszeitraum beginnenden Wirtschaftsjahrs**

Das Gesetz knüpft die StErmäßigung an bestimmte Voraussetzungen (Gewinnermittlungsart, Gewinngrenze), die in dem Wj. erfüllt sein müssen, das im VZ beginnt. Die Art der Gewinnermittlung und die Höhe des Gewinns eines im VZ endenden Wj. sind deshalb grundsätzlich ohne Bedeutung. Die StErmäßigung wird auch bei einer Betriebsneugründung gewährt, bei der es nur ein beginnendes Wj. im VZ gibt.

**Keine Umrechnung des Gewinns oder der Gewinngrenze bei Rumpfwirtschaftsjahr:** Die Dauer des beginnenden Wj. ist für § 34e ohne Bedeutung. Es kann sich auch um weniger als 12 Monate handelnde Rumpfwj. oder um verlängerte Wj. handeln. Eine Umrechnung des Gewinns auf 12 Monate sieht das Gesetz nicht vor.

**Beispiele:**

Gründung eines landwirtschaftl. Betriebs am 1. 10. 01 mit normalem Wj. vom 1. 7.–30. 6.: abzustellen ist auf das Rumpfwj. vom 1. 10. 01–30. 6. 02.

Ein Betrieb, dessen Flächen bezogen auf den bewertungsrechtlichen Vergleichswert zu 90 vH forstwirtschaftlich und zu 10 vH landwirtschaftlich genutzt werden, stellt sein bisheriges Wj. 1. 10.–30. 9. zum 1. 10. 01 auf das Kj. um: maßgebend ist im VZ 01 das nach § 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV verlängerte Wj. vom 1. 10. 01–31. 12. 02.

**Keine Aufteilung der StErmäßigung bei Betriebsübergang:** Bei entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs auf einen vom Beginn des Wj. abweichenden Zeitpunkt entstehen Rumpfwj. für den alten wie den neuen Betriebsinhaber, so zB bei Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder Einbringung des Betriebs in eine PersGes. (vgl. § 4a Anm. 100 „Betriebsübertragung“; glA BLÜMICH/SELDER, § 34e Rn. 11; MITTERPLEININGER in L/B/H, § 34e Rn. 13; SCHMIDT/SEEGER XVIII. § 34e Rn. 4). Es besteht keine Identität der Betriebe, denn zum Begriff des Betriebs gehört auch der Bezug zu einem Inhaber. Für beide Betriebe kann deshalb bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen die StErmäßigung voll gewährt werden (ENGEL in BORDEWIN/BRANDT, § 34e Rn. 13). Es findet keine Aufteilung des betriebsbezogenen Höchstbetrags statt (aA MÄRKLE/HILLER, Rn. 148; LADEMANN/HILLER, § 34e Rn. 13b f.; MITTERPLEININGER aaO). Zu Rumpfwj. bei Mitunternehmenschaften s. Anm. 39.

**Mehrere oder kein Wj. beginnt im VZ:** Für die Fälle, daß im VZ mehrere Wj. oder kein Wj. beginnen, trifft das Gesetz keine ausdrückliche Regelung. Im Wege lückenausfüllender Analogie sind diese Fälle wie folgt zu behandeln:

► *Bei mehreren beginnenden Wj.* wird auf das letzte beginnende Wj. abgestellt (allg. Meinung). Der Gesetzgeber hat den Regelfall eines in zwei VZ fallenden Wj. im Blick gehabt und als Nebenzweck einen Anreiz zur Umstellung auf eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen geben wollen. Dieser auf die Zukunft gerichteten Perspektive wird am ehesten eine Anknüpfung an das letzte beginnende Wj. gerecht.

► *Kein beginnendes Wj.:* Maßgebend ist das im VZ endende Wj. Auch für diesen Fall weist § 34e eine planwidrige Lücke auf. Ausgehend von dem Hauptanliegen des Gesetzes, Belastungsunterschiede zwischen der Besteuerung des nach § 13a ermittelten Gewinns gegenüber dem nach allgemeinen Grundsätzen ermittelten Gewinn abzumildern, besteht ein solches Bedürfnis auch dann, wenn ein Wj. im VZ nicht beginnt, zB deshalb, weil der Betrieb aufgegeben oder veräußert worden ist. Ohne Ausfüllung der Lücke würde in einem solchen Fall der im VZ zu besteuerte Teil des endenden Wj. uE ohne sachlichen Grund und deshalb unter Verstoß gegen den Gleichheitssatz bei dem den Betrieb aufgebenden Land- und Forstwirt höher besteuert als bei dem den Betrieb fortführenden. Deshalb ist die Lücke durch Abstellen auf das im VZ endende Wj. zu schließen.

So zutreffend FinVerw.: R 213 Abs. 2 EStR; glA HILLER, Inf. 1992, 343 [345]; DERS. in LADEMANN, § 34e Rn. 9; MITTERPLEININGER aaO; aA FICHTELMANN in ALTEHOEFER/BAUER/FICHTELMANN/FISCHER/FREUND/WALTER, Rn. 1003; BLÜMICH/SELDER aaO; KLEBERG in K/S, § 34e Rn. B 9; SCHMIDT/SEEGER aaO: „abwegig“; FELSMANN, A 1141.

Eine entgegenstehende Sperre enthält das Gesetz nicht (glA OSTERMEIER, StBp. 1981, 185), denn es trifft eine Regelung nur für „das“ beginnende Wj., setzt also voraus, daß ein solches Wj. existiert.

**Beispiele:**

Entgeltliche Übertragung des land- und forstw. Betriebs (Wj 1. 7.–30. 6.) vom Vater auf den Sohn zum 1. 3. 02: für den Vater ist sowohl im VZ 01 als auch im VZ 02 auf die Verhältnisse des Wj. vom 1. 7. 01–28. 2. 02 abzustellen. Für den Sohn ist das Wj. 1. 7. 02–30. 6. 03 maßgebend. Beide können die StErmäßigung für den VZ 02 bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen in voller Höhe beanspruchen.

Umstellung des Wj. eines Betriebs, der überwiegend Forstwirtschaft und in geringem Umfang Landwirtschaft betreibt, vom Wj. 1. 10.–30. 9. auf das Kj. zum 1. 10. 01: im VZ 02 sind ebenso wie im VZ 01 (s.o.) die Verhältnisse des Wj. 1. 10. 01–31. 12. 02 maßgebend.

**Keine Besonderheiten bei Wirtschaftsjahren, die die VZ 1999 und 2000 berühren:** Im Rahmen der Neufassung des Abs. 1 Satz 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002, durch das die StErmäßigung für die VZ 1999 und 2000 vermindert worden ist, wurde die bisherige Formulierung „Gewinn des im Veranlagungszeitraum beginnenden Wirtschaftsjahrs“ ersetzt durch „Gewinn der in diesen Veranlagungszeiträumen beginnenden Wirtschaftsjahre“, wobei auf die eingangs des Satzes 1 genannten VZ 1999 und 2000 Bezug genommen wird. Die neue Formulierung ist im Unterschied zur bisherigen nicht eindeutig. Es bleibt nämlich fraglich, ob wie bisher das im jeweiligen VZ beginnende Wj. gemeint sein soll oder ob die Vergünstigung in beiden Jahren nicht gewährt wird, wenn in nur einem der betroffenen Wj. die Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

UE ist mangels entsprechender Anhaltspunkte in den Gesetzesmaterialien davon auszugehen, daß sich an der Systematik des § 34e in den beiden Übergangsjahren nichts ändern sollte. Die Ermäßigung wird deshalb für 1999 nur gewährt, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 für das Wj. 1999/2000 erfüllt sind; für 2000 sind die Verhältnisse des Wj. 2000/2001 ausschlaggebend.

31 Einstweilen frei.

32 **c) Keine Schätzung**

Durch StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146) wurde Abs. 1 Satz 1 mit Wirkung vom VZ 1992 neu gefaßt und als weitere negative Tatbestandsvoraussetzung gefordert, daß der Gewinn des im VZ beginnenden Wj. nicht durch Schätzung ermittelt worden ist. Mit dem Ausschluß von Schätzungslandwirten aus der Begünstigung verfolgt der Gesetzgeber das Nebenziel, den Bücher oder Aufzeichnungen führenden Landwirten einen Ausgleich für die dadurch entstehenden Kosten zu gewähren. Für Schätzungslandwirte wird andererseits ein Anreiz zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen geschaffen (BTDrucks. 12/1108, 61).

Nach der auf Vorschlag des BRat angenommenen endgültigen Fassung genügt es – wie bei der Gewinnermittlung nach § 13a (s. Anm. 34) –, daß der Landwirt bei einem vom Kj. abweichenden Wj. zu Beginn des im VZ beginnenden Wj. zur Buchführung oder zur Überschussrechnung übergeht. Nach dem RegE hätte die StErmäßigung erst im folgenden Kj. gewährt werden können; dies hätte den Anreiz zum Übergang auf eine andere Gewinnermittlungart erheblich gemindert (BTDrucks. 12/1368, 17).

**Ausschluß der StErmäßigung bei Vollschätzung:** Ohne Bedeutung ist, ob die Schätzung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 vorgenommen worden ist, aufgrund welcher Ursache die Verpflichtung zu einer dieser Gewinnermittlungen besteht (zB Aufforderung zur Buchführung nach

§ 141 Abs. 2 AO oder Antrag nach § 13 a Abs. 2) und nach welchem Verfahren die Schätzung vorgenommen worden ist.

**Rechtslage bei Teilschätzung:** Eindeutig ist die Rechtslage allerdings nur bei Vollschätzungen, bei Teilschätzungen sind die Grenzen fließend. Bereits im Gesetzgebungsverfahren war klargestellt worden, daß die StErmäßigung nicht ausgeschlossen sein soll bei „zulässige(r) Anwendung von Richtsätzen durch den Steuerpflichtigen“ und wenn bei Vorlage wesentlicher und zutreffender Teile von Büchern bzw. Aufzeichnungen oder des Abschlusses von der FinVerw. lediglich „unbedeutende Veränderungen“ vorgenommen werden müssen (BTDrucks. 12/1108, 61). Mit der ersten Fallgruppe sind Landwirte gemeint, die Wein-, Obst-, Gemüse-, Tabak-, Hopfen- oder Spargelbau betreiben und ihre Gewinne nach § 4 Abs. 3 ermitteln. Die FinVerw. hat für diese Fälle die Ermittlung bestimmter Betriebsausgaben nach Pauschalen zugelassen. Deren Ansatz ist eine Aufzeichnungserleichterung und keine die StErmäßigung des § 34e ausschließende Schätzung (R 213 Abs. 5 EStR; glA HILLER, Inf. 1992, 343 [345]; DERS. in LADEMANN, § 34e Rn. 8 c; MITTERPLEININGER in L/B/H, § 34e Rn. 12 a). In der zweiten Fallgruppe wird nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen sein, ob das vom Stpfl. vorgelegte Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk die Grundlage der Gewinnermittlung bilden kann. Im Zweifel ist die Begünstigung zu versagen. UE wird dem gesetzgeberischen Ziel, einerseits die höhere Steuerbelastung bei vollständiger Besteuerung des Gewinns auszugleichen und andererseits einen Anreiz zur Führung von Büchern bzw. Aufzeichnungen zu bieten, nur dann entsprochen, wenn aufgrund dieser Bücher bzw. Aufzeichnungen feststeht, daß tatsächlich eine Besteuerung der wirklichen Gewinne erfolgt.

Einstweilen frei.

33

#### d) Keine Gewinnermittlung nach § 13 a

34

Die StErmäßigung hängt davon ab, daß der Gewinn in dem Wj., das im VZ beginnt (s. dazu Anm. 30), nicht nach § 13 a ermittelt worden ist. In dem VZ, in dem der Stpfl. nach Verzicht auf die Gewinnermittlung nach § 13 a die Ermäßigung erstmals erhält, gehört bei vom Kj. abweichendem Wj. zum begünstigten Gewinn auch der noch nach Durchschnittssätzen ermittelte Teilgewinn des abgelaufenen Wj., der nach § 4 a Abs. 2 Nr. 1 in die Einkünfte des VZ eingeht (allg. Meinung). Dies entspricht zwar nicht der gesetzgeberischen Intention, eine Milderung der steigenden Steuerbelastung – an der es insoweit fehlt – zu erreichen. Die Begünstigung läßt sich aber mit dem Nebenzweck des Gesetzes rechtfertigen, einen Anreiz zur Umstellung der Gewinnermittlung zu bieten.

**Grund für anderweitige Gewinnermittlung unbeachtlich:** Ohne Bedeutung ist, aus welchem Grund eine andere Gewinnermittlung als die nach § 13 a erfolgt ist. Es kommt nicht darauf an, ob Bücher oder sonstige Aufzeichnungen freiwillig, auf Antrag (§ 13 a Abs. 2) oder aufgrund gesetzl. Verpflichtung (§ 141 AO) geführt werden.

**Einzelfälle schädlicher Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:** Bis zum VZ 1991 einschließlich (s. Anm. 32) stand auch eine Schätzung in Anlehnung an § 13 a Abs. 1 einer ordnungsgemäßen Durchschnittssatzgewinnermittlung gleich (FG Rhld.-Pf. v. 30. 6. 1986, EFG, 569, rkr.), denn die hinter dem tatsächlichen Gewinn zurückbleibenden Werte des § 13 a wirken sich auch in diesem Fall günstig für den Stpfl. aus. Die gerade zum Ausgleich dieser Vergünstigung geschaffene Regelung des § 34e konnte deshalb insoweit nicht angewendet werden. Ab VZ 1992 ist die StErmäßigung in einem solchen Fall außerdem

auch wegen des Schätzungsverbots (s. Anm. 32) nicht zu gewähren. Eine zum Ausschluß der StErmäßigung führende Gewinnermittlung nach § 13a liegt auch vor, wenn die Gewinnermittlung teilweise oder ausschließlich aus Sondergewinnen iSd. § 13a Abs. 6 besteht (BFH v. 28. 11. 1991 IV R 45/90, BStBl. II 1992, 458; s. auch BFH v. 18. 3. 1993 IV R 3/92, BStBl. II, 549).

Zwar werden diese Gewinne idR durch Einnahme-Überschußrechnung ermittelt, sie bleiben aber dennoch Bestandteil der Gewinnermittlung nach § 13a (BFH IV R 45/90 aaO). Zum Ausgleich für den Ausschluß der StErmäßigung gem. § 34e hat der Gesetzgeber den Freibetrag in § 13a Abs. 6 (Abs. 8 aF) von 3000 DM geschaffen (vgl. BTDrucks. 8/3239, 10). Im übrigen bleibt jedem Stpfl. freigestellt, einen Antrag auf Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen gem. § 13a Abs. 2 zu stellen, der allerdings für vier darauffolgende Jahre bindet. Bei einem Steuersatz von zB 25 vH führt der Freibetrag nach § 13a Abs. 6 nur zu einer Steuerentlastung von 750 DM gegenüber der StErmäßigung von höchstens 2000 DM nach § 34e.

Ist ein Antrag nach § 13a Abs. 2 auf anderweitige Gewinnermittlung gestellt worden, der nicht als wirksam anzusehen ist (vgl. BFH v. 28. 1. 1988 IV R 61/86, BStBl. II, 532) oder rechtzeitig zurückgenommen wird, bleibt es bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und damit beim Ausschluß von der StErmäßigung des § 34e (BMF v. 11. 10. 1996, StEK § 34e Nr. 8; FinMin. Thüringen v. 12. 11. 1996, DStR 1997, 201; OFD München v. 21. 1. 1997, FR, 193).

### 35 e) Gewinngrenze 50 000 DM für VZ bis 1998

Nach der bis einschließlich 1998 geltenden Fassung des § 34e wird der betriebsbezogene Höchstbetrag der StErmäßigung von 2000 DM nur gewährt, wenn der Gewinn des im VZ beginnenden Wj. nicht mehr als 50 000 DM beträgt. Bei Gewinnen zwischen 50 000 DM und 60 000 DM verringert sich der Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 2 bis auf 0 DM (s. Anm. 37). Auf die Höhe des Gewinns des im VZ endenden Wj. kommt es nicht an.

**Gleichheitswidrige Gewährung der StErmäßigung:** Da die Gewährung des Abzugsbetrags vom Gewinn des im VZ beginnenden Wj. abhängt, bei Landwirten das Wj. idR vom 1. 7. bis zum 30. 6. des Folgejahrs läuft, als VZ das Kj. gilt und jedem VZ jeweils die Hälfte des Ergebnisses eines jeden Wj. zugerechnet wird, kann es vorkommen, daß bei gleichem Gewinn im VZ einmal die StErmäßigung gewährt und einmal versagt wird. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung ist nicht erkennbar. Die Gesetzeszwecke (Ausgleich eines Belastungssprungs und Abgeltung zusätzlichen Aufwands für Buchführung; s. Anm. 3f.) erfordern diese Rechtsfolge nicht (kritisch auch KÄMPF, Die Einkommensbesteuerung der deutschen Landwirtschaft und der Landwirtschaft in den anderen Staaten der EG, Diss. 1990, 178).

#### Beispiel:

	Fall A	Fall B
	DM	DM
Gewinn Wj. 1997/98	40 000	60 000
Gewinn Wj. 1998/99	60 000	40 000
Gewinn VZ 1998	50 000	50 000

Obwohl die Gewinne aus Landwirtschaft im VZ 1998 in beiden Fällen gleich hoch sind, wird die StErmäßigung im Fall A nicht gewährt, denn der Gewinn des im VZ beginnenden Wj. übersteigt 50 000 DM, während er im Fall B gewährt wird.

**Mehrere Betriebe eines Stpfl. und mehrere Stpfl.:** Die Gewinngrenze gilt für jeden einzelnen Betrieb. Bei mehreren Betrieben eines Stpfl. ist es unschädlich, wenn die Summe der Gewinne aller Betriebe die Grenze übersteigt.

HM: JOSTEN, Inf. 1980, 457 (458); OSTERMEIER, StBp. 1981, 185 (186); BLÜMICH/SELDER, § 34e Rn. 18; FELSMANN, A 1140; KUHLMANN in FROTSCHER, § 34e Rn. 17; LADEMANN/HILLER, § 34e Rn. 7; KLEEBERG in K/S, § 34e Rn. B 4; LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 51 Rn. 19; MÄRKLE/HILLER, Rn. 146; aA ENGEL in BORDEWIN/BRANDT, § 34e Rn. 10; o.V., BB 1981, 345 (347).

Sind mehrere Personen an einem Betrieb beteiligt, erhöht sich andererseits die Gewinngrenze für den Betrieb nicht. Eine Zusammenrechnung der Gewinne findet auch dann nicht statt, wenn der eine Betrieb ein landwirtsch. Nebenbetrieb des anderen Betriebs iSd. § 13 Abs. 2 Nr. 1 ist (FG München v. 23. 4. 1996, EFG, 980, rkr.; FELSMANN, A 1140).

**Einheitlicher Gewinnbegriff:** Zwischen dem Gewinn zur Bemessung der Gewinngrenze und dem für die Berechnung der StErmäßigung maßgebenden Gewinn (s. Anm. 22) ist inhaltlich nicht zu differenzieren (BFH v. 23. 2. 1989 IV R 58/87, BStBl. II, 709; aA früher hier bis Lfg. 179).

► *Veräußerungsgewinne* iSd. §§ 14, 14a Abs. 1–3 bleiben deshalb ebenso unberücksichtigt wie nachträgliche Einkünfte. Einzubeziehen sind demgegenüber Gewinne iSd. § 14a Abs. 4 und 5, Einnahmen gem. § 24 Nr. 1 und 3 und Holznutzungen (§ 34b). Wegen der Einzelheiten des Gewinnbegriffs s. Anm. 22. Die Gewinngrenze gilt unabhängig davon, ob der Gewinn des Betriebs aus einem vollständigen Wj. oder einem Rumpfwj. (vgl. Anm. 30) erzielt worden ist. Eine anteilige Kürzung bei Gewinnermittlungszeiträumen von weniger als 12 Monaten findet nicht statt.

► *Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen* sind für die Frage, ob die Gewinngrenze überschritten ist, nicht dem Gewinn hinzuzurechnen. Mangels einer Gesetzeslücke findet § 7a Abs. 6 uE keine entsprechende Anwendung (glA FELSMANN, A 1143; LADEMANN/HILLER, § 34e Rn. 7a; KLEEBERG in K/S, § 34e Rn. B 11).

#### f) Gewinngrenze 40 000 DM für VZ 1999 und 2000

36

**Herabsetzung der Gewinngrenze:** Die betriebsbezogene Ermäßigung wird nach Abs. 1 Satz 1 in der für 1999 und 2000 geltenden Fassung nur noch in voller Höhe gewährt, wenn der Gewinn des im VZ beginnenden Wj. für den einzelnen Betrieb 40 000 DM nicht übersteigt. Bei Gewinnen zwischen 40 000 DM und 50 000 DM verringert sich der Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 2 bis auf 0 DM (s. Anm. 38).

**Maßgebliches Wj.** ist ungeachtet der mißverständlichen Formulierung in der durch das StEntG 1999/2000/2002 geschaffenen Gesetzesfassung das jeweils im VZ beginnende Wj, also für den VZ 1999 das Wj. 1999/2000 und für den VZ 2000 das Wj. 2000/2001 (s. Anm. 30).

### III. Kürzung des Höchstbetrags (Abs. 1 Satz 2)

#### 1. Kürzung des Höchstbetrags mit Auslaufgrenze von 60 000 DM (Fassung bis VZ 1998)

37

Für VZ vor 1999 beläuft sich der Höchstbetrag der StErmäßigung bis zu einem Gewinn des Betriebs von 50 000 DM auf 2 000 DM. Wird die Gewinngrenze von 50 000 DM überschritten, vermindert sich der Höchstbetrag um 20 vH (1/5) des die Grenze übersteigenden Gewinns. Daraus folgt, daß bei einem Ge-

winn von 60 000 DM der Höchstbetrag von der Kürzung aufgezehrt und keine StErmäßigung mehr gewährt wird. Durch den allmählichen Abbau der StErmäßigung in der Gewinnzone zwischen 50 000 DM und 60 000 DM wird ein überproportionales Ansteigen der Steuerbelastung bei geringfügigem Überschreiten der Gewinngrenze von 50 000 DM vermieden.

**Beispiel:** Gewinn des Betriebs in dem im VZ beginnenden Wj. 56 666 DM. Der Höchstbetrag von 2 000 DM ist zu kürzen um 20 vH von 6 666 DM (56 666 ./ 50 000) = 1 333 DM. Es verbleibt ein Höchstbetrag von 667 DM.

Die Kürzung bezieht sich nur auf den Höchstbetrag für den einzelnen Betrieb. Der personenbezogene Höchstbetrag (vgl. Anm. 46) kann deshalb bei einem StPfl. mit mehreren Betrieben durch Inanspruchnahme mehrerer betriebsbezogener Ermäßigungsbeträge ungeachtet der Kürzung des Höchstbetrags für einen oder mehrere Betriebe erreicht werden.

### 38 2. Kürzung des Höchstbetrags mit Auslaufgrenze von 50 000 DM (Fassung für VZ 1999 und 2000)

Für die VZ 1999 und 2000 ist neben dem Höchstbetrag und der unteren Gewinngrenze auch die Auslaufgrenze herabgesetzt worden. Der betriebsbezogene Höchstbetrag der StErmäßigung beträgt bis zu einem Gewinn des Betriebs von 40 000 DM nur noch 1 000 DM (s. Anm. 20). Wird die Gewinngrenze von 40 000 DM überschritten, vermindert sich der Höchstbetrag nun lediglich noch um 10 vH des die Grenze übersteigenden Gewinns. Daraus folgt, daß bei einem Gewinn von 50 000 DM der Höchstbetrag von der Kürzung aufgezehrt und keine StErmäßigung mehr gewährt wird. Die Spanne für das Auslaufen der StErmäßigung bleibt damit im Ergebnis mit 10 000 DM unverändert.

## IV. Ermäßigungsbetrag bei Personenmehrheiten (Abs. 1 Satz 3)

### 39 1. Beteiligung mehrerer Personen an land- und forstwirtschaftlichem Betrieb

Die StErmäßigung nach § 34e gilt auch für Betriebe, an denen mehrere Personen beteiligt sind. Der Höchstbetrag ist dann nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen (s. Anm. 40). Voraussetzung ist, daß die Beteiligten mit ihren Einkünften aus LuF EStSubjekte sind.

**Arten der Beteiligung mehrerer StPfl.:** Einkünfte aus LuF erzielen etwa Mitunternehmer einer PersGes., die einen land- und forstw. Betrieb unterhält, es sei denn die Einkünfte aus der Gesellschaft werden wegen gleichzeitiger gewerblicher Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 (Abfärbetheorie) oder weil es sich um eine gewerblich geprägte PersGes. handelt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1) als solche aus Gewerbebetrieb behandelt. Die StErmäßigung gilt auch für Einkünfte aus Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sowie ähnlichen Realgemeinden, deren Einkünfte gem. § 3 Abs. 2 KStG unmittelbar von den Beteiligten zu versteuern sind. Für der KSt. unterliegende Personenvereinigungen gilt § 34e nicht (vgl. Anm 8).

**Zebragesellschaft:** Die Mitunternehmerschaft kann eine sog. Zebragesellschaft sein, weil einzelne Gesellschafter ihre Beteiligung in einem gewerblichen Betriebsvermögen halten und ihre Einkünfte aus der landwirtschaftlich tätigen Mitunternehmerschaft in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden. Das ist etwa der Fall, wenn sich eine KapGes. oder eine gewerbliche PersGes. an einer



landwirtschaftlichen PersGes. beteiligt. Die StErmäßigung können nur die Gesellschafter erhalten, deren Einkünfte als solche aus Land- und Forstwirtschaft zu qualifizieren sind. Für die Gewinngrenze und den betriebsbezogenen Höchstbetrag ist aber auf den Gesamtgewinn der Gesellschaft abzustellen (GLA LEINGÄRTNER, Kap. 3 Rn. 43). Die Aufteilung des betriebsbezogenen Höchstbetrags muß uE unter allen Mitunternehmern erfolgen, so daß der auf die gewerblich beteiligten Mitunternehmer entfallende Teil der betriebsbezogenen Ermäßigung verlorengeht.

**Bei mehreren Betrieben einer Mitunternehmerschaft** ist der Höchstbetrag der StErmäßigung für jeden Betrieb zu gewähren. Für die Berechnung der Gewinngrenze ist der Gewinn des Betriebs, nicht der Gewinnanteil eines Mitunternehmers maßgebend (FG Saarl. v. 23. 5. 1986, EFG 1987, 464, rkr.), eine Zusammenrechnung mit anderen Betrieben des Mitunternehmers findet nicht statt. Bei mehreren Betrieben der Mitunternehmerschaft ist ebenso wie bei einem Einzelunternehmer (s. Anm. 26) jeder Betrieb isoliert zu behandeln.

**Rechtslage bei gesellschaftsrechtlichen Veränderungen:** Wird ein Einzelunternehmen in eine Mitunternehmerschaft eingebracht, ändert sich die Identität des Betriebs, es handelt sich um eine Betriebsneugründung. Entsprechendes gilt für die Umwandlung einer PersGes. auf ein Einzelunternehmen (im Wege der Anwachsung oder Realteilung) mit der Folge, daß jeweils Rumpfwj. entstehen (BFH v. 30. 3. 1978 IV R 72/74, BStBl. II, 503 und v. 10. 2. 1989 III R 11/86, BStBl. II, 519; s. auch § 4a Anm. 8). Die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 und 2 sind in einem solchen Fall deshalb für den Betrieb der Mitunternehmerschaft und den Einzelbetrieb unabhängig voneinander zu prüfen, weil Abs. 1 Satz 1 auf den Betriebsgewinn und nicht den Gewinnanteil des einzelnen Mitunternehmers abstellt.

GLA FG Saarl. v. 23. 5. 1986, EFG 1987, 464, rkr.; FELSMANN, A 1139 u. 1142; BLÜMICH/SELDER, § 34e Rn. 21; KLEEBERG in K/S, § 34e Rn. B 9; LEINGÄRTNER/WENDT Kap. 51 Rn. 11; SCHMIDT/SEGER XVIII. § 34e Rn. 10; aA MÄRKLE/HILLER Rn. 148; LADMANN/HILLER, § 34e Rn. 13b; MITTERPLEINIGER in L/B/H, § 34e Rn. 13.

**Beispiel:** Die Landwirte A und B gründen am 1. 10. 97 eine GbR, in die sie ihre bisherigen Einzelbetriebe (Wj. 1. 7. –30. 6.) einbringen. A hat bislang seine Einkünfte nach § 13a ermittelt. B hat durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinne von 30 000 DM im Wj. 96/97 und 10 000 DM für die Zeit vom 1. 7.–30. 9. 97 erzielt. Die GbR, an der A und B je zur Hälfte beteiligt sind, erzielt im ersten Wj. vom 1. 10. 97–30. 6. 98 einen durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gewinn von 50 000 DM. Für die GbR ist ein betriebsbezogener Höchstbetrag von 2 000 DM für das Rumpfwj. 1997/98 zu gewähren, von dem auf A und B je 1 000 DM entfallen. A kann für seinen Einzelbetrieb den Ermäßigungsbetrag nicht erhalten, denn er hat in dem im VZ beginnenden Wj. (Rumpf-Wj. 1. 7.–30. 9.) seinen Gewinn nach § 13a ermittelt. B steht für seinen Einzelbetrieb ein Höchstbetrag von 2 000 DM zu, denn der Gewinn des im VZ beginnenden (Rumpf-)Wj. wurde weder durch Schätzung noch nach § 13a ermittelt und überschreitet nicht die Grenze von 50 000 DM. Insgesamt kann B allerdings nur höchstens den personenbezogenen Höchstbetrag (Abs. 2 Satz 1) von 2 000 DM abziehen.

Bei Eintritt eines weiteren Mitunternehmers in eine bestehende Mitunternehmerschaft oder bei Ausscheiden eines von mindestens drei Mitunternehmern ändert sich die Identität des Betriebs nicht. Es beginnt auch kein neues Wj. (BFH v. 14. 3. 1996 IV R 86/94, BStBl. II, 469). Die Veränderung im Gesellschafterbestand hat aber Auswirkungen auf die Gewinnverteilung und damit auch auf die Aufteilung des betriebsbezogenen Höchstbetrags (s. Anm. 40).

Zu Besonderheiten bei Mitunternehmerschaft von Ehegatten s. Anm. 52.

## 40 2. Aufteilung des Höchstbetrags bei mehreren Beteiligten (Abs. 1 Satz 3)

Sind an einem begünstigten („solchen“) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mehrere Stpfl. beteiligt, so ist der betriebsbezogene Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 3 auf die Beteiligten nach ihrem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen.

**Aufteilung nach dem Beteiligungsverhältnis:** Was unter dem Aufteilungsmaßstab des Beteiligungsverhältnisses zu verstehen ist, wird unterschiedlich gesehen. Der Gesetzeswortlaut läßt insgesamt drei Möglichkeiten der Auslegung zu.

- *Beteiligung am Gesellschaftsvermögen:* Aufzuteilen ist nach dem Verhältnis der gesellschaftsvertraglich geregelten Anteile der Gesellschafter am Kapital der Gesellschaft. Der Verteilungsschlüssel bleibt über mehrere VZ konstant, soweit sich das Beteiligungsverhältnis – wie im Regelfall – nicht jährlich ändert. Die Gewinnverteilung ist unbeachtlich.
- *Gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Gewinn:* Die Aufteilung richtet sich nach den gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnanteilen. Der Aufteilungsschlüssel bleibt ebenfalls im Regelfall für mehrere VZ konstant, bis eine Änderung des Gesellschaftsvertrags zur Gewinnverteilung erfolgt. Die Anteile der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft haben keine Bedeutung.
- *Beteiligung am steuerrechtlichen Gewinn:* Der Aufteilungsmaßstab hängt von dem jeweils im VZ der Besteuerung unterliegenden Gewinn und seiner Aufteilung auf die Gesellschafter ab. Bei Vorabvergütungen, Sonderbetriebscinnahmen oder -ausgaben kann der Schlüssel jährlich schwanken. Die Vermögensbeteiligung der Gesellschafter bleibt außer Betracht.

Die stl. Auswirkungen können beachtlich sein, je nachdem, ob einer der Beteiligten höhere Vorabgewinne, Sonderbetriebsausgaben oder Sonderbetriebseinnahmen als der andere hat.

**Beispiel:**

	Gesamt	A	B
Gewinn ohne Sonder-BA/BE	40 000 DM	20 000 DM	20 000 DM
Sonder-BA A	./ 15 000 DM	./ 15 000 DM	–
Sonder-BE B	25 000 DM	–	25 000 DM
stl. Gewinn	50 000 DM	5 000 DM	45 000 DM

Wird der Höchstbetrag nach der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung aufgeteilt, erhalten A und B jeweils 1 000 DM. Bei Verteilung nach steuerlichen Gewinnanteilen erhält A einen Höchstbetrag von 200 DM und B einen Höchstbetrag von 1 800 DM.

**BFH und FinVerw.** verstehen unter dem Begriff „Beteiligungsverhältnis“ den Aufteilungsmaßstab der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung. Auf die Kapitalbeteiligung könne nicht abgestellt werden, weil die StErmäßigung gewinnabhängig gewährt werde. Die steuerrechtliche Gewinnverteilung sei als Aufteilungsmaßstab ungeeignet, weil sie zu einer weiteren Komplizierung der ohnehin nicht einfachen Bemessung der StErmäßigung führe, indem der Schlüssel für jeden VZ neu ermittelt werden müsse. Der individuellen StBelastung eines Gesellschafters komme eine Bedeutung erst auf der zweiten, personenbezogenen Stufe des Ermäßigungsverfahrens zu, wo sie ausreichend Berücksichtigung finde.

BFH v. 8. 12. 1994 IV R 73/92, BStBl. II 1995, 376 mit Anm. o. V., HFR 1995, 401; v. 14. 3. 1996 IV R 86/94, BStBl. II, 469 und IV R 77/94, BFH/NV, 803; FinVerw.: H 213 EStH „Mitunternehmerschaft“; glA BAUER, Inf. 1995, 1 (2); FELSMANN, A 1156; KLEBERG in K/S, § 34e Rn. B 17; FICHTELMANN in ALTEHOEFER/BAUER/FICHTELMANN/FISCHER/FREUND/WALTER, Rn. 1009; KÖHNE/WESCHE, S. 232; aA MÄRKLE/HILLER, Rn. 148; LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 51 Rn. 21; SCHMIDT/SEEGGER XVIII. § 34e Rn. 9;

WENDT, FR 1995, 590; s. auch Nds. FG v. 28. 8. 1991, EFG 1992, 400, aufgeh. BFH IV R 73/92 aaO.

**Stellungnahme:** Als Aufteilungsmaßstab kann angesichts der Gewinnbezogenheit der StErmäßigung nur die Beteiligung am Gewinn, nicht aber die Vermögensbeteiligung in Betracht kommen. Entgegen der Auffassung des BFH (aaO) ist für die Aufteilung auf den Gewinnanteil des Mitunternehmers abzustellen, der von ihm nach dem EStG zu versteuern ist, also einschließlich Vorabvergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben.

Entscheidend für die Auslegung der Vorschrift ist der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck, die höhere StBelastung auszugleichen, die aus einem Verzicht auf eine Gewinnermittlung nach § 13 a folgt. Die steuerliche Belastung des einzelnen Mitunternehmers durch die begünstigten Einkünfte ist deshalb so genau wie auf der betriebsbezogenen Stufe des Ermäßigungsverfahrens möglich für die Aufteilung des Ermäßigungsbetrags zu ermitteln. Nicht die gesellschaftsrechtliche, sondern nur die steuerrechtliche Gewinnverteilung läßt Rückschlüsse auf die individuelle StBelastung zu (WENDT, FR 1995, 590 [591]). Das Argument des BFH (IV R 73/92 aaO), die eigentliche Entlastung finde erst auf der personenbezogenen Stufe der StErmäßigung statt, läßt außer acht, daß die personenbezogene StErmäßigung abhängig von dem zuvor auf der Stufe des Betriebs ermittelten Höchstbetrag ist und diesen – jedenfalls dann, wenn nur aus einem Betrieb begünstigte Einkünfte erzielt werden – nicht übersteigen kann. Eine Verkomplizierung bei Anknüpfen an die steuerlichen Gewinnanteile ist kaum zu befürchten. Im Rahmen der einheitlichen Gewinnfeststellung (vgl. Anm. 42) werden die Gewinnanteile einschließlich der Vorabvergütungen und Sonderbetriebsausgaben und -einnahmen ohnehin erfaßt. Die Verteilung des Höchstbetrags ist eine einfache Rechenoperation, die ohne weiteres für jeden Feststellungszeitraum nach den jeweiligen Verhältnissen vorgenommen werden kann (WENDT aaO, 592).

Daß der BFH seine Auffassung in naher Zukunft ändern und sich der hier vertretenen Ansicht anschließen wird, ist allerdings nicht zu erwarten. Betroffenen Gesellschaftern ist deshalb zu empfehlen, die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung nach Möglichkeit entsprechend anzupassen. Das dürfte jedenfalls dann unproblematisch sein, wenn – was in der LuF die Regel ist (KANZLER in Festschrift für Ludwig Schmidt, 1993, 379) – die Gesellschaft aus Familienangehörigen besteht und dementsprechend Interessenkollisionen kaum zu erwarten sind.

Einstweilen frei.

41

#### V. Gesonderte Feststellung (Abs. 1 Satz 4)

42

Sind mehrere Stpfl. an einem land- und forstw. Betrieb beteiligt (vgl. Anm. 40), so ist der Anteil der Beteiligten am betriebsbezogenen Höchstbetrag einheitlich und gesondert festzustellen. Abs. 1 Satz 4 verweist auf § 179 AO.

**Verfahren und Anfechtung der Feststellung:** Die Feststellung wird regelmäßig mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus diesem Betrieb und deren Verteilung zu verbinden sein. Die FinVerw. hat eine entsprechende Spalte in der Anlage ESt. 1, 2, 3 B zum Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vorgesehen. Es handelt sich gleichwohl um einen unabhängigen und damit gesondert anfechtbaren Bescheid.

Das Feststellungsverfahren richtet sich nach §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. In der Feststellung liegt gleichzeitig auch die Entscheidung für die Anwendbarkeit des § 34e. Der Feststellungsbescheid ist ein Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO. Er hat Bindungswirkung für die Folgebescheide (§ 182 Abs. 1 AO), insbesondere also für die EStBescheide der Beteiligten. Beanstandungen gegen die Aufteilung des Höchstbetrags sind deshalb gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen (§ 351 Abs. 2 AO, § 42 FGO).

**Verzicht auf Feststellung:** Eine Feststellung findet nicht statt, wenn es sich um einen Fall von geringer Bedeutung iSd. § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO handelt. Das kann vor allem dann der Fall sein, wenn an dem Betrieb nur beide Ehegatten beteiligt sind, die zusammen veranlagt werden (vgl. BFH v. 4. 7. 1985 IV R 136/83, BStBl. II, 576). UE kann die Feststellung nach Abs. 1 Satz 4 immer dann unterbleiben, wenn bei einer Ehegattengesellschaft auch auf die einheitliche und gesonderte Feststellung wegen geringer Bedeutung verzichtet wird.

43–44 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Personenbezogener Höchstbetrag; Berechnung der Ermäßigung; Sonderregelung für zusammenveranlagte Ehegatten

45

### I. Überblick zu Abs. 2

**Satz 1** bestimmt, daß die StErmäßigung für den einzelnen Stpfl. in den VZ bis 1998 nicht mehr als 2000 DM und in den VZ 1999 und 2000 jeweils nicht mehr als 1000 DM betragen darf (s. Anm. 46).

**Satz 2** regelt, daß sich die auf den Gewinn des VZ nach Abs. 1 Satz 1 entfallende ESt nach dem durchschnittlichen StSatz der tarifl. ESt. bemißt (Satz 2 Halbs. 1; s. Anm. 48); dieser Gewinn ist um den Teil des Freibetrags nach § 13 Abs. 3 zu kürzen, der dem Verhältnis des Gewinns zu den Einkünften des Stpfl. aus LuF vor Abzug des Freibetrags entspricht (Satz 2 Halbs. 2; s. Anm. 50).

**Satz 3** sieht vor, daß bei zusammenveranlagten Ehegatten jedem der Ehegatten die StErmäßigung zusteht, wenn sie Inhaber oder Mitinhaber verschiedener land- und forstwirtschaftlichen Betriebe iSd. Abs. 1 sind (s. Anm. 52).

46

### II. Personenbezogener Höchstbetrag (Abs. 2 Satz 1)

**Höchstbetrag in VZ vor 1999:** Die StErmäßigung darf für jeden Stpfl. nur höchstens 2000 DM betragen. Dieser personenbezogene Höchstbetrag ist zu unterscheiden von dem betriebsbezogenen Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 1. Jener Höchstbetrag kann bei mehreren Betrieben bzw. Beteiligungen eines Stpfl. mehrfach gewährt werden, so daß sich insgesamt eine höhere StErmäßigung als 2000 DM für einen Stpfl. ergäbe. Deshalb wird durch Abs. 2 Satz 1 eine Begrenzung auf insgesamt 2000 DM für jeden Stpfl. vorgenommen.

**Beispiel:** Der Stpfl. betreibt einen land- und forstw. Betrieb A mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und einem Gewinn des VZ von 40000 DM. Er ist außerdem an einem anderen Betrieb B zu 50 vH am Gewinn des VZ von 70000 DM beteiligt. Der betriebsbezogene Höchstbetrag für Betrieb A beträgt 2000 DM und der Anteil des Stpfl. am

Höchstbetrag für Betrieb B 1 000 DM. Insgesamt kann der Stpfl. nur eine StErmäßigung von 2 000 DM erhalten.

Ob im Einzelfall der personenbezogene Höchstbetrag der StErmäßigung erreicht wird, hängt nicht nur davon ab, ob zunächst der betriebsbezogene Höchstbetrag erreicht worden ist, sondern ob die ESt., die auf die begünstigten Gewinne entfällt, diesen Betrag erreicht. Dafür sind die Höhe der Gewinne und der durchschnittliche Steuersatz maßgebend. Keinesfalls kann sich eine ESt-Erstattung ergeben. Zum Berechnungsverfahren vgl. Anm. 48.

**Niedrigerer Höchstbetrag in VZ 1999 und 2000:** Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 ist mit Wirkung für die VZ 1999 und 2000 der personenbezogene Höchstbetrag gem. Abs. 2 Satz 1 auf 1 000 DM herabgesetzt worden. Diese Änderung korrespondiert mit der Senkung des betriebsbezogenen Höchstbetrags auf ebenfalls 1 000 DM (vgl. Anm. 38).

Einstweilen frei.

47

### III. Berechnung des Ermäßigungsbetrags (Abs. 2 Satz 2)

#### 1. Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes der tariflichen Einkommensteuer (Satz 2 Halbs. 1)

48

**Berechnung des durchschnittlichen Steuersatzes:** Zur Berechnung des Ermäßigungsbetrags ist der durchschnittliche Satz der tariflichen ESt. (s. Anm. 20) auf den maßgebenden Gewinn nach Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 22), der um den anteiligen Freibetrag nach § 13 Abs. 3 zu kürzen ist (s. Anm. 50), anzuwenden. Die Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes erfolgt ähnlich wie bei § 34. Dabei wird das zu versteuernde Einkommen auf den Eingangsbetrag der Tabellenstufe der im Einzelfall anzuwendenden Tabelle abgerundet und der Steuersatz nach folgender Formel errechnet:

$$\frac{\text{tarifliche ESt.} \times 100}{\text{zvE (abgerundet)}}$$

Der danach ermittelte durchschnittliche Steuersatz wird auf zwei Dezimalstellen abgerundet (R 213 Abs. 3 Satz 2 EStR).

**Beispiel:**

Zu versteuerndes Einkommen	58 190 DM
Stufeneingangsbetrag der Tabellenstufe	58 104 DM
Einkommensteuer (Splittingtab. 1998)	9 182 DM
Durchschnittlicher Steuersatz	15,80 vH

**Umfang des zu versteuernden Einkommens:** Bei der Berechnung des durchschnittlichen StSatzes ist von dem zvE iSd. § 2 Abs. 5 auszugehen.

► *Zum zvE* gehören auch die außerordentlichen Einkünfte nach §§ 34, 34b, einschließlich der Veräußerungsgewinne nach §§ 14, 14a Abs. 1 bis 3, die bei der Ermittlung des maßgebenden Gewinns nach Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 22) unberücksichtigt bleiben. Abs. 2 Satz 2 enthält keine Einschränkung, die die Ermittlung des zvE betrifft.

Ebenso R 213 Abs. 3 Satz 4 EStR; aA FELSMANN, A 1158; MÄRKLE/HILLER, Rn. 147, die meinen, daß Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 14a Abs. 1 bis 3 nicht in das zu versteuernde Einkommen einzubeziehen sind; ebenfalls aA BLÜMICH/SELDER, § 34e Rn. 30: alle anderen Veräußerungsgewinne werden nicht berücksichtigt.

► *Nicht zum zvE* gehören die dem Progressionsvorbehalt nach § 32b unterliegenden Einkünfte, denn sie sind steuerfrei und deshalb nicht Bestandteil des

zvE (R 213 Abs. 3 Satz 4 EStR; aA GIERE, StWa. 1981, 49 [51]; SCHOLTZ, Inf. 1981, 1 [4]).

49 Einstweilen frei.

50 **2. Kürzung des maßgebenden Gewinns um anteiligen Freibetrag nach § 13 Abs. 3 (Satz 2 Halbs. 2)**

Bei Anwendung des durchschnittlichen Steuersatzes auf den maßgebenden Gewinn nach Abs. 1 Satz 1 ist der Gewinn um den auf ihn anteilig entfallenden Freibetrag nach § 13 Abs. 3 zu kürzen. Die Kürzung verhindert, daß eine doppelte Steuerbegünstigung dadurch entsteht, daß der Ermäßigungsbetrag nach § 34e auch auf den Teil des land- und forstw. Gewinns gewährt wird, der bereits durch den Freibetrag steuerfrei gestellt ist. Die Kürzung ist unproblematisch, wenn der Stpfl. nur einen Betrieb oder eine Beteiligung an einem Betrieb hat. Existieren mehrere Betriebe bzw. Beteiligungen, muß der Freibetrag entsprechend aufgeteilt werden, wenn nicht sämtliche Gewinne oder Gewinnanteile nach Abs. 1 Satz 1 begünstigt sind. Zu kürzen ist nur der Teil des Freibetrags, der auf die begünstigten Gewinne oder Gewinnanteile entfällt. Auf Betriebe bzw. Beteiligungen, aus denen im VZ Verluste erzielt wurden, entfällt kein anteiliger Freibetrag; sie bleiben deshalb unberücksichtigt (R 213 Abs. 4 Satz 4 EStR; aA SCHMIDT/SEGER XVIII. § 34e Rn. 16). Da nach der hier (Anm. 22) vertretenen Ansicht Veräußerungsgewinne nach §§ 14, 14a Abs. 1–3 nicht zum begünstigten Gewinn gehören, ist auch der auf diese entfallende Freibetrag nicht zu kürzen. Bei der Berechnung des zu kürzenden Freibetrags sind diese Einkünfte deshalb wie ein eigener Betrieb zu behandeln (R 213 Abs. 4 Satz 3 EStR). Haben beide Ehegatten Einkünfte aus LuF, so ist in jedem Fall eine Aufteilung des Freibetrags vorzunehmen, wenn mindestens einer begünstigte Gewinne erzielt (s. Anm. 52). Der anteilige Freibetrag errechnet sich nach folgender Formel:

$$\frac{\text{land- und forstw. Gewinn/Gewinnanteil} \times \text{Freibetrag}}{\text{Summe der positiven land- und forstw. Einkünfte}}$$

**Beispiel:** Ein im VZ 1998 zusammenveranlagter Land- und Forstwirt hat folgende land- und forstw. Einkünfte:

– Einzelunternehmen, Gewinnermittlung § 4 Abs. 1, keine Schätzung	
Wj. 1997/98 (einschließlich 70 000 DM aus Teilbetriebsveräußerung gem. § 14 im Kj. 98)	100 000 DM
Wj. 1998/99	15 000 DM
Gewinn VZ 1998	92 500 DM
davon begünstigt	22 500 DM
– Anteil GbR lt. Gewinnfeststellungsbesch. 1998	./ 10 000 DM
Von dem Freibetrag ist nur der auf den begünstigten Gewinn von 22 500 DM entfallende Anteil zu kürzen:	

$$\frac{4000 \times 22500}{92500} = 972 \text{ DM}$$

51 Einstweilen frei.

#### IV. Ermäßigungsbeitrag für jeden zusammenveranlagten Ehegatten (Abs. 2 Satz 3)

52

Nach Abs. 2 Satz 3 ist bei zusammenveranlagten Ehegatten jedem der Ehegatten die StErmäßigung zu gewähren, wenn sie Inhaber oder Mitinhaber verschiedener land- und forstwirtschaftlichen Betriebe iSd. Abs. 1 sind.

##### **Bedeutung der Sonderregelung für zusammenveranlagte Ehegatten:**

Nach seiner systematischen Stellung ist der StErmäßigungsbeitrag im Fall der Zusammenveranlagung nur einmal zu gewähren, denn auf der Stufe seines Abzugs werden die Ehegatten nach § 26 b wie *ein* Stpfl. behandelt (s. § 26 b Anm. 35). Anders als fremde Dritte könnten zusammenveranlagte Ehegatten grundsätzlich keinen Gebrauch von der Möglichkeit der Verdoppelung der Steuervergünstigung durch Beteiligung einer zweiten Person an dem Betrieb machen. Da Ehegatten gegenüber unverheirateten Stpfl. nicht benachteiligt werden sollten, erfolgte die – uE allerdings sprachlich mißglückte – Regelung in Abs. 2 Satz 3 für zusammenveranlagte Ehegatten (vgl. GIERE, StWa. 1981, 49 [51]; SCHOLTZ, Inf. 1981, 1 [4]). Bei getrennter Veranlagung und bei der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung ergeben sich keine Besonderheiten gegenüber der Einzelveranlagung: bei jedem Ehegatten sind die Voraussetzungen für die StErmäßigung isoliert zu prüfen (s. § 26 a Anm. 43).

##### **Soweit die Ehegatten Inhaber oder Mitinhaber verschiedener luf Betriebe sind,**

wird jedem der Ehegatten die StErmäßigung gewährt. Ihrem Wortlaut nach regelt die Vorschrift nur die Beteiligung der Ehegatten an verschiedenen Betrieben, also insbesondere den Fall, daß jeder Ehegatte einen eigenen Betrieb unterhält. Dann erhält jeder Ehegatte einen personenbezogenen Höchstbetrag von 2 000 DM bzw. 1 000 DM in den VZ 1999 und 2000. Um verschiedene Betriebe iSd. Vorschrift handelt es sich zum einen dann, wenn jeder Ehegatte einen eigenen Betrieb unterhält bzw. an einem Betrieb beteiligt ist, dessen Gesellschafter nicht auch der andere Ehegatte ist. Die StErmäßigung wird zum anderen aber auch dann gewährt, wenn beide Ehegatten gemeinsam an zwei verschiedenen Betrieben beteiligt sind – etwa bei zwei GbR, deren alleinige Gesellschafter die Ehegatten sind. Die StErmäßigung ist daher in der Praxis einer der Beweggründe für Betriebsteilungen unter Angehörigen, insbesondere Ehegatten (ausführlich dazu LEINGÄRTNER, Kap. 14 Rn. 22 ff.), die agrarstrukturpolitisch unerwünscht sind (glA KÖHNE/WESCHE, 306 f.).

##### **Bei Beteiligung der Ehegatten an ein und demselben Betrieb**

findet Satz 3 keine Anwendung, denn es fehlt an „verschiedenen“ Betrieben. Deshalb erhält jeder Ehegatte den personenbezogenen Höchstbetrag. Allerdings führt dann der gleich hohe betriebsbezogene Höchstbetrag dazu, daß insgesamt nicht mehr als 2 000 DM StErmäßigung bzw. 1 000 DM in den VZ 1999 und 2000 in Anspruch genommen werden können.

Zur Ausschöpfung des personenbezogenen Höchstbetrags kann es in diesem Fall aber bei dem Ehegatten kommen, der noch aus einem oder mehreren anderen Betrieben bzw. Beteiligungen land- und forstw. Gewinne erzielt. Ein nicht ausgeschöpfter Höchstbetrag kann folgerichtig aber nicht auf den anderen Ehegatten übertragen werden (BFH v. 14. 3. 1996 IV R 77/94, BFH/NV, 803; R 213 Abs. 6 Satz 4 EStR).

**Berechnungsbeispiel:**

Die Ehegatten werden im VZ 1998 zusammen zur ESt. veranlagt. Land- und forstw. Einkünfte erzielen beide: Der Ehemann betreibt zwei, die Ehefrau ein Einzelunternehmen; beide sind gemeinsam mit ihrem Sohn Gesellschafter einer GbR.

*Einkünfte aus LuF*

– Betrieb Ehemann (1)			
Wj. 1997/98 (§ 13 a)	10 000 DM		
Wj. 1998/99 (§ 4 Abs. 3)	30 000 DM		
Gewinn im VZ 1998			20 000 DM
– Betrieb Ehemann (2)			
Wj. 1997/98 (§ 4 Abs. 1)	./.	12 000 DM	
Wj. 1998/99 (§ 4 Abs. 1)		56 000 DM	
Gewinn im VZ 02			22 000 DM
– Betrieb Ehefrau			
Wj. 1997/98 (§ 4 Abs. 1)		12 000 DM	
1. 7.–30. 9. 1998 (§ 4 Abs. 1)		3 000 DM	
Veräußerungsgewinn per 30. 9. 1998 nach Abzug des Freibetrags gem. §§ 14, 14 a Abs. 1		50 000 DM	
Gewinn im VZ 1998			59 000 DM
– FamilienGbR			
lt. einheitl. und gesonderter Feststellung 1998			
Ehemann	./.	15 000 DM	
Ehefrau	./.	15 000 DM	
bei EStVeranlagung 1998 zu berücksichtigen			./.
Einkünfte aus LuF			71 000 DM
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i> (Ehemann)			23 000 DM
<i>Summe Einkünfte</i>			94 000 DM
./.			Freibetrag nach § 13 Abs. 3
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>			./.
./.			4 000 DM
./.			Sonderausgaben
<i>Zu versteuerndes Einkommen</i>			./.
			8 000 DM
			82 000 DM

*Zu versteuerndes Einkommen*

*Tarifliche ESt.* (einschl. des ermäßigten Steuersatzes gem. § 34 Abs. 1 für den Veräußerungsgewinn) 9 229 DM

*Durchschnittlicher Steuersatz* bezogen auf Stufeneingangsbetrag der Splittingtabelle von 81 972 DM 11,25 vH

*Ermittlung des Ermäßigungsbetrags gem. § 34 e*

Die Gewinne aus allen drei Einzelbetrieben der Ehegatten sind dem Grunde nach begünstigt (im Wj. 1998/99 bzw. RumpfWj. weder Schätzung noch § 13 a), allerdings nicht der Veräußerungsgewinn. Die Einkünfte aus Anteilen an der GbR werden nicht begünstigt, da im VZ Verluste erzielt worden sind.

	Ehemann (1)	Ehemann (2)	Ehefrau
Begünstigter Gewinn	20 000 DM	22 000 DM	9 000 DM
./.	anteiliger Freibetrag § 13 Abs. 3	./.	792 DM
./.	792 DM	./.	871 DM
./.	357 DM	./.	357 DM
Bemessungsgrundlage	19 208 DM	21 129 DM	8 643 DM
× durchschnittl. Steuersatz 11,25 vH	2 160 DM	2 377 DM	972 DM
Betriebsbezogener Höchstbetrag	2 000 DM	800 DM	2 000 DM
Höchstens abzugsfähig personenbezogener Höchstbetrag	2 000 DM		972 DM
<i>Festzusetzende ESt.</i>			
Tarifliche ESt.		9 229 DM	
./.		StErmäßigung § 34 e	./.
ESt.		2 972 DM	6 257 DM