

§ 4a [Gewinnermittlungszeitraum, Wirtschaftsjahr]

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

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

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

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

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

§ 8b EStDV Wirtschaftsjahr

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

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

1. ein Betrieb eröffnet, erworben, aufgegeben oder veräußert wird oder
2. ein Steuerpflichtiger von regelmäßigen Abschlüssen auf einen bestimmten Tag zu regelmäßigen Abschlüssen auf einen anderen bestimmten Tag übergeht. ²Bei Umstellung eines Wirtschaftsjahrs, das mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr und bei Umstellung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs auf ein anderes vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gilt dies nur, wenn die Umstellung im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird.

§ 8c EStDV Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten

idF der Bekanntmachung v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595), zuletzt geändert durch 5. VO zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 25.6.2020 (BGBl. I 2020, 1495; BStBl. I 2020, 555)

- (1) ¹Als Wirtschaftsjahr im Sinne des § 4a Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes können Betriebe mit
1. einem Futterbauanteil von 80 Prozent und mehr der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung den Zeitraum vom 1. Mai bis 30. April,
 2. reiner Forstwirtschaft den Zeitraum vom 1. Oktober bis 30. September,
 3. reinem Weinbau den Zeitraum vom 1. September bis 31. August
- bestimmen. ²Ein Betrieb der in Satz 1 bezeichneten Art liegt auch dann vor, wenn daneben in geringem Umfang noch eine andere land- und forstwirtschaftliche Nutzung vorhanden ist. ³Soweit die Oberfinanzdirektionen vor dem 1. Januar 1955 ein anderes als die in § 4a Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes oder in Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsjahre festgesetzt haben, kann dieser andere Zeitraum als Wirtschaftsjahr bestimmt werden; dies gilt nicht für den Weinbau.
- (2) ¹Land- und forstwirtschaftliche Betriebe können auch das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr bestimmen. ²Stellt ein Land- und Forstwirt von einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr um, verlängert sich das letzte vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr um den Zeitraum bis zum Beginn des ersten mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr; ein Rumpfwirtschaftsjahr ist nicht zu bilden. ³Stellt ein Land- und Forstwirt das Wirtschaftsjahr für einen Betrieb mit reinem Weinbau auf ein Wirtschaftsjahr im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 3 um, gilt Satz 2 entsprechend.
- (3) Buchführende Land- und Forstwirte im Sinne des § 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 Satz 2 des Gesetzes sind Land- und Forstwirte, die auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung oder ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

Autor: Dr. Tibor *Schober*, Richter am Finanzgericht, Berlin
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Heribert *Anzinger*, Ulm

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4a

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

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

I. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr (Abs. 1 Satz 1)		a) Bedeutung und Rechtsentwicklung des § 8b EStDV	12
1. Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende		b) Grundsatz des Zeitjahres	13
a) Begriff	9	c) Rumpfwirtschaftsjahr	14
b) Betriebsbezogenheit der Vorschrift	10	II. Bestimmung des Wirtschaftsjahres (Abs. 1 Satz 2)	
c) Anwendung bei Mitunternehmenschaften	11	1. Wirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	
2. Wirtschaftsjahr		a) Normalwirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1)	15

Anm.	Anm.
b) Sonderwirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 8c Abs. 1 und 2 EStDV)	bb) Abgrenzung der erstmaligen Bestimmung von der Umstellung des Geschäftsjahres 22
aa) Bedeutung und Rechtsentwicklung des § 8c EStDV 16	c) Erfordernis des Einvernehmens des Finanzamts bei Umstellung auf abweichendes Wirtschaftsjahr (Abs. 1 Satz 2)
bb) Land- und Forstwirte iSd. § 8c Abs. 1 und 2 EStDV 17	aa) Durchführung der Umstellung 24
cc) Umstellung des Wirtschaftsjahres auf ein Sonderwirtschaftsjahr iSd. § 8c Abs. 1 und 2 EStDV nach § 8b Satz 2 Nr. 2 EStDV 18	bb) Zweck des Einvernehmens und Verhältnis zu § 42 AO 25
2. Wirtschaftsjahr der im Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	cc) Rechtsnatur der Entscheidung über das Einvernehmen 26
a) Im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1) 20	3. Wirtschaftsjahr der anderen Gewerbetreibenden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)
b) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Geschäftsjahres (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1)	a) Nicht im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 1) 31
aa) Erstmalige Wahl des handelsrechtlichen Geschäftsjahres durch Abschluss-erstellung 21	b) Gewerbetreibende, die gleichzeitig buchführende Land- und Forstwirte sind (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2) 32

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

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4a

Schrifttum: *Meuschel*, Muß die Registereintragung eines Vollkaufmannes bei Beginn des abweichenden Wirtschaftsjahres vorliegen?, BB 1949, 389; *Theis*, Abweichendes Wirtschaftsjahr und Steuerfestsetzung bei Land- und Forstwirten, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, FR 1950, 173; *Schuhmann*, Zum „Einvernehmen mit dem Finanzamt“ bei der Umstellung des Wirtschaftsjahrs, StBp. 1978, 4; *Paus*, Anmerkung zu BFH v. 18.12.1991 – XI R 40/89, DStZ 1992, 768; *Schoor*, Wirtschaftsjahr und abweichendes Wirtschaftsjahr bei Gewerbetreibenden, StBp. 2003, 245; *Heinicke/Heuser*, Die zeitliche Zuordnung von Gewinnen beim Ausscheiden aus einer Personengesellschaft – Gesellschaften mit abweichendem Wirtschaftsjahr nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG, DB 2004, 2655; *Schiffers*, Abweichendes Wirtschaftsjahr als Gestaltungsmissbrauch?, GmbH-StB 2005, 51; *Fritz*, Das Wirtschaftsjahr in der Einkommensteuer, StuStud. 2010, 375; *Kanzler*, Anmerkung zu BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, FR 2011, 28; *Wengenroth*, Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahres – Grenzen in-

nerhalb der Gestaltungsberatung, EStB 2011, 124; *Schnitger/Herbst*, Die Bedeutung der Zeit-
zonen im Internationalen Steuerrecht – Anstoß zur Diskussion bislang ungeklärter Frage-
stellungen, IStR 2013, 649; *Jürgenmeyer*, Zur Bestimmung des Geschäftsjahrs, Berlin 2015;
Kanzler, Die neue Tarifglättung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – § 32c
EStG reloaded, DStZ 2017, 210; *Lammers*, Tarifglättung bei Einkünften aus Land- und Forst-
wirtschaft – § 32c EStG – der fehlgeschlagene Versuch einer Begünstigung durch den Ge-
setzgeber, DStR 2017, 1576; *Weiss*, Folgen des BFH-Urteils v. 6.6.2019 – IV R 30/16 für die
GewSt, EStB 2020, 438.

1 I. Grundinformation zu § 4a

Grundsätzlich bemisst sich die ESt als Jahressteuer nach dem Einkommen, das im
Kj. erzielt wird (VZ gem. § 25 Abs. 1). Davon regelt Abs. 1 für die Einkünfte aus
LuF sowie für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Ausnahme und bestimmt
das Wj. als Gewinnermittlungszeitraum. Abs. 2 regelt die zeitliche Zuordnung der
Einkünfte, soweit vom Kj. abweichende Wj. bestehen. Für Einkünfte aus selbstän-
diger Arbeit (§ 18) und für die Überschusseinkunftsarten verbleibt es beim Kalen-
derjahrprinzip.

2 II. Rechtsentwicklung des § 4a

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

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Bei Land- und Forstwirten galt das
Wj. vom 1. Juli bis 30. Juni. Für Gewerbetreibende, die nach Handelsrecht buch-
führungspflichtig waren oder tatsächlich Bücher führten, galt das Wj., für das sie
regelmäßige Abschlüsse machten. Für alle anderen Stpfl. galt das Kj. als Steuerab-
schnitt.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die Möglichkeit
abweichender Wj. wurde für buchführungspflichtige Gewerbetreibende und Land-
und Forstwirte beibehalten (§ 2 Abs. 5). Der Gewinn galt als in dem Kj. bezogen,
in dem das Wj. endete (§ 2 Abs. 5 Satz 1).

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

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

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I
1954, 575): Für Land- und Forstwirte wurde in § 2 Abs. 5 Nr. 1 eine VO-Ermächti-
gung eingeführt, die für einzelne Gruppen weitere andere abweichende Wj. bestim-
men konnte. Bei Gewerbetreibenden wurde das Erfordernis der tatsächlich ord-

nungsmäßigen Buchführung fallen gelassen, da eine nicht ordnungsgemäße Buchführung zugleich zur Schätzung nach dem Kj. führte (vgl. BTDrucks. 2/481, 72).

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Die Umstellung des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum wurde für Gewerbetreibende davon abhängig gemacht, dass dies „im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird“ (§ 2 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2).

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

Bekanntmachung der Neufassung des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. 1346): Nur redaktionelle Änderungen durch Neubekanntmachung; keine inhaltlichen Änderungen.

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

3

Bedeutung: Die ESt ist eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1; s. § 2 Anm. 900 f.; zur Frage, ob das Lebenseinkommen sachgerechter Maßstab der Einkommensbesteuerung ist s. Einf. Anm. 17). Der VZ orientiert sich am Kj. (§ 25 Abs. 1). Die Vorschrift lässt das Jahresprinzip unberührt. Sie erlaubt aber eine vom Kj. abweichende Periodenordnung, indem der Gewinn in einem kürzeren Zeitraum als einem Zeitjahr ermittelt oder zeitverschoben und daher erst in einem späteren Kj. der Besteuerung unterworfen wird. Ein kürzerer Gewinnermittlungszeitraum als ein Zeitjahr ist nur bei Beginn einer Tätigkeit (s. Anm. 14) bzw. bei Umstellung des Wj. (s. Anm. 18 und 22) möglich. Die Bildung abweichender Wj. und damit die Bildung von Rumpf-Wj. ist durch die Zurechnungsvorschrift in Abs. 2 Nr. 2 (s. Anm. 40) ein Gestaltungsmittel der Steuerplanung. Die erstmalige Wahl des Wj. ist in die Disposition des Stpfl. gestellt (BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230). Es handelt sich um eine Vereinfachungszwecknorm (Zweckmäßigkeitserwägung). Für Gewerbetreibende, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, führt die Orientierung am handelsrechtl. Geschäftsjahr (§ 242 Abs. 1 HGB) zu einer Vereinfachung im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil.

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

Besondere Bedeutung bei Land- und Forstwirten: Die abweichenden Wj. der Land- und Forstwirte sind der natürlichen Fruchtfolge angepasst und zielen auf eine möglichst einfache Bestandserfassung der restlichen Ernte im Bestand (Verminderung des Verwaltungsaufwands). Würde das Wj. des Landwirts am 31. Dezember enden, würde ein Großteil der Jahrernte noch nicht veräußert sein und müsste körperlich erfasst und bewertet werden (zu ausländ. Betrieben mit anderen Erntezyklen s. Anm. 4). Die Ergebnisaufteilung für Einkünfte aus LuF (Abs. 2 Nr. 1) führt zugleich zu einer Ergebnisglättung.

Verfassungsmäßigkeit: Die ESt ist durch das Prinzip der Abschnittsbesteuerung (Jahressteuerprinzip) geprägt. Dadurch wird die im Kj. erzielte und bemessene Leistungsfähigkeit der Besteuerung unterworfen. § 4a führt zu Abweichungen, wenn der Gewinnermittlungszeitraum vom Besteuerungszeitraum abweicht. Dies ist jedoch uE gleichheitsrechtl. nicht zu beanstanden. Das Jahressteuerprinzip entspricht nach der Rspr. des BFH nicht nur erhebungstechnischen Notwendigkeiten,

sondern drückt zugleich ein materielles Prinzip aus, denn es verfolgt eine gleichmäßige Heranziehung der Stpfl. zur Sicherstellung der aktuellen staatlichen Finanzierungsbedürfnisse und gewährleistet insoweit Gleichbehandlung in der Zeit (vgl. BFH v. 17.2.2005 – XI B 138/03, BFH/NV 2005, 1264). § 4a weicht hiervon nicht grundlegend ab, denn auch die Stpfl. mit abweichendem Wj. werden jedes Jahr zur ESt herangezogen. Die Ausnahme sind nur Steuerpausen bei Gewerbebetrieben durch die Umstellung vom Kj. auf ein abweichendes Wj., die deshalb der Zustimmung der FinVerw. bedürfen (vgl. Anm. 24f.).

Die Norm ist uE auch verfassungsgemäß, soweit Land- und Forstwirte zu einer vom Kj. abweichenden Gewinnermittlung verpflichtet werden. Die rechnerische Aufteilung des ermittelten Gewinns auf zwei Kj. (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1) ist ein reiner Rechenvorgang, denn zu verteilen ist nach reinen Zeiteinheiten. Die Gewinnermittlung an sich ist nicht mit höherem Zeitaufwand verbunden, denn sie erfolgt lediglich phasenverschoben, nicht aber zusätzlich. Zuzugeben ist zwar, dass der Vereinfachungszweck (Minderung des Aufwands bei der Inventur) nicht bei allen Land- und Forstwirten erreicht wird, wenn Abs. 2 Nr. 1 auch für Land- und Forstwirte gilt, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln und keine Bestände erfassen müssen. Hier ist jedoch zu beachten, dass das Gesetz in § 13a Abs. 1 für „Kleinstbetriebe“ der LuF die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen als Regelgewinnermittlungsvorschrift vorsieht und die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 nur auf Antrag erfolgt (§ 13a Abs. 2). Der Anwendungsbereich der (noch) nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirte, die aber den Gewinn nicht (mehr) nach Durchschnittssätzen ermitteln, ist gering.

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

4 IV. Geltungsbereich des § 4a

Sachlicher Geltungsbereich: § 4a erfasst nur Einkünfte aus LuF (§ 13) sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15). Zu anderen Einkunftsarten s. Anm. 9.

Persönlicher Geltungsbereich: § 4a gilt gleichermaßen für beschränkt und unbeschränkt Stpfl. Für nach dem HGB buchführungspflichtige Körperschaften gilt § 7 Abs. 4 KStG (vgl. § 7 KStG Anm. 25). § 4a gilt aber gem. § 8 Abs. 1 KStG für nicht bzw. für nur nach AO buchführungspflichtige Körperschaften (glA *Nacke in Blümich*, § 4a Rz. 11 [6/2020]; *Jahndorf in KSM*, § 4a Rz. A 13 [9/2016]).

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

Das Wj. der Land- und Forstwirte (1. Juli bis 30. Juni) gilt auch, wenn die Einkünfte aus LuF in Ländern mit anderen Witterungs- und Ernteverhältnissen (bspw. umgekehrte Jahreszeiten auf der Südhalbkugel) erzielt werden (glA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 5 [9/2016] und B 50 [9/2016]). In der Praxis wird dies nicht zu Problemen führen, denn im Ausland belegene LuF wird durch DBA idR von der Besteuerung im Inland ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 OECD-MA und Freistellungsmethode; vgl. die Übersicht bei *Reimer* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. 2015, Art. 6 OECD-MA 2005 Rz. 51). Das inländ. Wj. gilt auch dann, wenn die BS im Ausland nach dem dortigen Recht nach abweichendem ausländ. Wj. einen handels- oder strechtl. Gewinn ermittelt. Gleiches gilt für die Besteuerung der lediglich mit inländ. BS beschränkt Stpfl. Diese unterfallen ohne Ausnahme § 4a. Bei gewerblichen BS ergibt sich die Möglichkeit eines abweichenden Wj., wenn die inländ. BS als Zweigniederlassung (§§ 13d ff. HGB) ins inländ. Handelsregister eingetragen wird (Übernahme des Geschäftsjahres entsprechend des ausländ. Stammhauses).

V. Verhältnis des § 4a zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG:

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

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

Verhältnis zu § 32c: Die Tarifglättung für land- und forstw. Einkünfte (§ 32c Anm. 15 ff.; vgl. auch *Kanzler*, *DStZ* 2017, 210; zu verfassungsrechtl. Zweifeln vgl. *Lammers*, *DStR* 2017, 1576 [1577]) tritt neben die Ergebnisglättung des Abs. 2 Nr. 1 (s. Anm. 35).

Verhältnis zur EStDV: §§ 8b, 8c EStDV ergänzen die Vorschriften über das Wj. (s. Anm. 13 und 16). Die Ermächtigungsgrundlage für § 8b EStDV findet sich in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b und für § 8c EStDV in § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 51 Abs. 1 Nr. 3.

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

Verhältnis zum GewStG: § 4a gilt auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags iSd. § 7 GewStG. Dieser ist der nach den Vorschriften des EStG oder KStG ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden VZ zu berücksichtigen ist (§ 7 Satz 1 GewStG). Die Abs. 2 Nr. 2 gleichlautende Vorschrift des § 10 Abs. 2 GewStG ist deklaratorisch (glA *Roser* in *Lenski/Steinberg*, § 10 GewStG Rz. 7 [10/2018]).

Verhältnis zum UStG: § 4a gilt weder unmittelbar noch entsprechend für die USt. Die USt ist keine Jahresumsatzsteuer. Die MwStSystRL erfordert nur, dass der Gesetzgeber einen „Steuerzeitraum“ von ein bis drei Monaten regelt (Art. 252 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL), dies ist der Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG).

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

Verhältnis zum HGB: Während ein abweichendes handelsrechtl. Geschäftsjahr zu einem abweichenden Wj. führt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2), wirken die stl. Vorschriften nicht auf die handelsrechtl. Buchführung und Bilanz zurück. Der Kaufmann muss zwar die Grundsätze der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit beachten (§§ 246 Abs. 3, 252 Abs. 1 Nr. 6), er kann aber den Abschlussstichtag grds. frei wählen. Das Geschäftsjahr darf zwölf Monate nicht überschreiten (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB) und grds. nicht unterschreiten (vgl. die Bezeichnung „Jahresabschluss“ und „Geschäftsjahr“; hM, vgl. *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. A 30 [9/2016]; *Pöschke* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 240 HGB Rz. 36; *Störk/Philipps* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 60; aA *Jürgenmeyer*, Zur Bestimmung des Geschäftsjahrs, 2015, 17, der dem Wortstamm „Jahr“ keine derartige Bedeutung beimessen will). Ein beliebiger bzw. willkürlicher Wechsel der Abschlussstichtage ist jedoch unzulässig (glA *Störk/Philipps* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 240 HGB Rz. 63). Versagt das FA die Zustimmung zur Gewinnermittlung nach abweichendem Wj. (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2), kann dies zu einem abweichenden Geschäftsjahr nach Handelsrecht und gleichzeitiger strechtl. Gewinnermittlung nach dem Kj. führen. Der Kaufmann muss deshalb nicht auch handelsrechtl. zum Kj. wechseln (keine umgekehrte Maßgeblichkeit). Führt der Kaufmann sodann weiterhin Bücher nach abweichendem Geschäftsjahr, berührt dies nicht die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (*Schiffers*, GmbH-StB 2005, 51 [52]). Der Stpfl. muss allerdings eine StBil. mit Bilanzstichtag 31. Dezember vorlegen (ggf. gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) um eine Schätzung des für das Kj. ermittelten Gewinns durch das FA zu verhindern.

Verhältnis zur InsO: Gemäß § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO beginnt mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein neues Geschäftsjahr. Der Insolvenzverwalter übernimmt die Tätigkeit des Insolvenzschuldners, wenn er das Gewerbe für die Masse fortführt. Steuerpflichtiger (Gewerbetreibender bzw. Land- und Forstwirt iSd. EStG) bleibt aber der Insolvenzschuldner, weshalb § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO keine Auswirkung auf das stl. Wj. hat (aA wegen des Gleichlaufs von Geschäftsjahr und Wj. *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 39 [9/2016]; *Schiffers* in *Korn*, § 4a Rz. 31.3 [8/2018]; *Meyer* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 1. Aufl. 2020, § 4a Rz. 45.1).

Für die Frage, ob die ESt des Jahres der Insolvenzeröffnung eine Masseverbindlichkeit oder Insolvenzschuld ist, ist nicht die strechtl. Entstehung der Steuer, sondern die Verwirklichung des Besteuerungstatbestands erheblich. Die Jahressteuer wird ertragsbezogen danach aufgeteilt, welches Einkommen der Insolvenzschuldner (Stpfl.) vor und nach Verfahrenseröffnung erzielt hat. Die Praxis nimmt die Abgrenzung idR dennoch durch eine gesonderte Zwischenbilanz auf den Tag der Insolvenzeröffnung vor. Soweit der Gewerbetreibende in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 fällt, kann er deshalb auch die Umstellung des Wj. im Einvernehmen mit dem FA auf diesen Stichtag vornehmen (glA *Nacke* in *Blümich*, § 4a Rz. 18 [6/2020]; aA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 39 [9/2016]).

6 VI. Verfahrensfragen zu § 4a

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

- Umstellung des Wj. durch ins Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende auf ein vom Kj. abweichendes Wj. (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; s. Anm. 24) und

- Anwendung des landwirtschaftlichen Wj. auch für den Gewerbebetrieb eines buchführenden Gewerbebetriebs, der gleichzeitig buchführender Land- und Forstwirt ist (Abs. 1 Nr. 3 Satz 2; s. Anm. 32).

Die erstmalige Wahl des abweichenden Wj. eines ins Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden bedarf keiner Zustimmung (s. Anm. 21). Die Umstellung eines abweichenden Wj. auf das Kj. ist ebenfalls jederzeit ohne Zustimmung möglich.

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

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

Feststellungsverfahren: Nach der Rspr. erfolgt die Gewinnfeststellung bei Mitunternehmenschaften mit abweichendem Wj. gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO bei den Einkünften aus LuF nach dem Kj. (BFH v. 19.7.1984 – IV R 87/82, BStBl. II 1985, 148) und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach dem Wj. (BFH v. 14.9.1978 – IV R 49/74, BStBl. II 1979, 159; BFH v. 11.3.2013 – IV R 11/10, BFH/NV 2013, 1569). Die zeitanteilige Zurechnung der Einkünfte aus LuF (s. Anm. 36) erfolgt daher bereits im Gewinnfeststellungsverfahren.

Einstweilen frei.

7–8

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Wirtschaftsjahr als Gewinnermittlungszeitraum

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

1. Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende

a) Begriff

9

Abs. 1 Satz 1 macht den Anwendungsbereich des gesamten § 4a deutlich, indem er nur Land- und Forstwirte (s. § 13 Anm. 40 ff.) sowie Gewerbetreibende (s. § 15 Anm. 1030 ff.) nennt. Die Vorschrift findet keine Anwendung, wenn der Stpfl. andere Einkünfte erzielt, bspw. eine in das Handelsregister eingetragene Wirtschaftsprüfungs- oder Steuerberatungs-KG nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18). Dies gilt selbst dann, wenn diese handelsrechtl. für ein vom Kj. abweichendes Geschäftsjahr Bücher führt (BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498). Das Gleiche gilt für im Partnerschaftsregister eingetragene Partnerschaftsgesellschaften

und für sog. entprägte Personenhandelsgesellschaften (GmbH & Co. KG), die ihrer Struktur nach grds. gewerbliche Einkünfte iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 erzielen, dies jedoch durch entsprechende Gestaltung (bspw. Einräumung der Geschäftsführungsbefugnis für einen Kommanditisten) verhindert wird. Die stl. Überschussermittlung hat bei diesen Gesellschaften für das Kj. zu erfolgen.

10 b) Betriebsbezogenheit der Vorschrift

Auch wenn die Norm den Stpfl. (Einkünftebezieher) bezeichnet (Gewerbetreibender, Land- und Forstwirt), erfasst sie – wie alle anderen Vorschriften zur Gewinnermittlung – den jeweiligen Betrieb des Stpfl. (vgl. § 15 Anm. 185). Unterhält ein Stpfl. mehrere LuF- oder Gewerbebetriebe, kann er das Wj. für jeden einzelnen Betrieb unterschiedlich bestimmen, für den der Gewinn eigenständig zu ermitteln ist. Ein Stpfl. kann somit auch seine Gewinne nach mehreren unterschiedlichen Wj. ermitteln, bspw. wenn er über verschiedene Gewerbebetriebe verfügt oder wenn er die beiden vorgenannten Einkunftsarten in unterschiedlichen Betrieben erzielt. Die Betriebsbezogenheit wird jedoch durch die Steuersubjektbezogenheit der Gewinnermittlung begrenzt, denn StSubjekt ist der Stpfl. und nicht der Betrieb.

11 c) Anwendung bei Mitunternehmerschaften

Nur ein einheitlicher Betrieb: Die Betriebsbezogenheit gilt auch für Mitunternehmerschaften. Diese unterhalten aber ohnehin nur einen einheitlichen Betrieb, der entweder originär oder fiktiv gewerblich ist (Abfärbung und Prägung gem. § 15 Abs. 3).

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

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

Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine neu gegründete Mitunternehmerschaft: Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils berührt deren Wj. nicht. Vielmehr ist zu prüfen, ob ein abweichendes Wj. beim Gewerbebetrieb, in den die Einbringung erfolgt, missbräuchlich iSd. § 42 AO ist, denn in doppel- und mehrstöckigen Strukturen kann es zu einer (uU mehrjährigen) Steuerpause kommen, wenn das Wj. der Untergesellschaft nach dem Wj. der Obergesellschaft endet (vgl. BFH v. 18.12.1991 – XI R 40/89, BB 1992, 826; BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 936).

Eintritt und Ausscheiden von Mitunternehmern bei fortbestehender Gesellschaft: Der Gesellschafterwechsel berührt das Wj. der Mitunternehmerschaft nicht (vgl. BFH v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770). Eine Zwischenbilanz ist weder nach Handels- noch nach StRecht erforderlich, jedoch idR zweckmäßig, wenn die Gewinnanteile der nicht ganzjährig beteiligten Mitunternehmer nicht lediglich zeitanteilig aufgeteilt werden sollen.

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

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

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

2. Wirtschaftsjahr

a) Bedeutung und Rechtsentwicklung des § 8b EStDV

12

Das Gesetz regelt als Rechtsfolge in Abs. 1 Satz 1 lediglich, dass die Gewinnermittlung nach dem Wj. erfolgt. Die Einzelheiten werden durch § 8b EStDV im Verordnungswege (zur Verordnungsermächtigung vgl. § 51 Anm. 13).

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

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

b) Grundsatz des Zeitjahres

13

Das Wj. beträgt regelmäßig zwölf Monate bzw. ein Zeitjahr (§ 4a Abs. 1 Nr. 1 und 3; § 8b Satz 1 EStDV). Es kann auch kürzer sein (sog. Rumpf-Wj., s.u.) und nur

bei Land- und Forstwirten uU auch einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassen (§ 8c Abs. 2 Satz 2 und 3 EStDV; s. Anm. 18). Im Regelfall enden Wj. auf den letzten Tag eines Monats, dies ist aber nicht zwingend. Es kommt auch jeder andere bestimmte Tag in Betracht und ist für Zweigniederlassungen sinnvoll, wenn bspw. beschränkt Stpfl. anderen Rechnungsjahren unterliegen (bspw. endet das Steuerjahr in Großbritannien mit Ablauf des 5. April). Das gewählte Jahr endet nach der vor Ort geltenden Zeitrechnung (aA für Geschäftsvorfälle in ausl. BS *Schmitzer/Herbst*, IStR 2013, 649 [651]).

14 c) Rumpfwirtschaftsjahr

Eröffnung, Erwerb, Aufgabe und Veräußerung:

- ▶ *Grundsatz:* Gemäß § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV darf das Wj. einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen, wenn ein Betrieb eröffnet (§ 6 Anm. 900 ff.), erworben, aufgegeben (§ 16 Anm. 500 ff.) oder veräußert (§ 16 Anm. 115 ff.) wird. Dieses Rumpf-Wj. entsteht unabhängig von der Zustimmung des FA (kein Fall der Umstellung des Wj., s. Anm. 18).
- ▶ *Entgeltlicher Erwerb:* Ein Betriebserwerb führt zur Beendigung des Wj. beim ehemaligen (veräußernden) Inhaber des Betriebs. Der Neubeginn des Wj. beim Erwerber ist die zwingende Folge. In der Regel ist ein Rumpf-Wj. die Folge (vgl. BFH v. 23.9.1999 – IV R 59/98, BStBl. II 2000, 170; BFH v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247). Bei Land- und Forstwirten können sich Umstellungen der Wj. auch durch sog. Strukturwandel ergeben (§ 8c Abs. 1 EStDV; s. Anm. 22).
- ▶ *Unentgeltlicher Erwerb:* Strittig ist, ob die Übertragung (§ 6 Anm. 1215 ff.) und der darauf basierende unentgeltliche Erwerb eines Betriebs (Schenkung, Erbfolge) zu einer Bindung des neuen Inhabers an das bisherige Wj. führt, mithin kein Rumpf-Wj. beim Übertragenden durch Beendigung entsteht (so BFH v. 22.8.1969 – IV 244/63, BStBl. II 1969, 34; *Heinicke* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 4a Rz. 19; unter Verweis auf die sog. Fußstapfentheorie, *Fritz*, NWB 2010, 375 [377]). Der BFH geht bei einer unentgeltlichen Hofübergabe an Familienangehörige bei LuF innerhalb eines Wj. davon aus, dass der Gewinn für jedes der beiden Rumpf-Wj. getrennt zu ermitteln ist (BFH v. 23.8.1979 – IV R 95/75, BStBl. II 1980, 8). Die FinVerw. lässt aus Vereinfachungsgründen eine einheitliche Gewinnermittlung beim Hofübergang im Erbfall für ein fiktiv fortbestehendes Wj. zu, soweit der Gesamtgewinn zeitanteilig auf den alten und den neuen Hofinhaber aufgeteilt wird (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2239 - Lafo-Kartei BW Fach 8 Nr. 3.3). Auch wenn § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV den unentgeltlichen Erwerb nicht erfasst, besteht uE kein Grund für eine Fortführung des Wj. bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung eines Gewerbebetriebs, denn obwohl die Übertragung durch die Buchwertverknüpfung (§ 6 Abs. 3 Satz 3) nicht zu einer Gewinnrealisierung (Veräußerungsgewinn) führt, fällt der laufende Gewinn bei zwei unterschiedlichen Stpfl. an, die ihren eigenen Gewinn ermitteln müssen. Es erfolgt gerade keine Aufteilung eines einheitlichen Gewinns wie bei einer Mitunternehmerschaft. Die Betriebsbezogenheit der Vorschrift (Anm. 10) ist auch immer subjektbezogen und knüpft an den Stpfl. an (glA *Schoor*, StBp. 2003, 245; *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 35 [9/2016] und B 126 [9/2016]).
- ▶ *Liquidation einer Personengesellschaft:* Die Liquidation/Auseinandersetzung einer PersGes. (§ 145 HGB; § 730 BGB) führt nicht zu einem neuen Wj. (anders bei KapGes., vgl. BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; BFH v. 22.10.

1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829), denn die Auflösung (gesetzliche Gründe: § 131 HGB; §§ 723 ff. BGB) berührt nicht die Identität der Gesellschaft. Der Zweck der Gesellschaft ist nur nicht mehr auf Erwerb, sondern auf Abwicklung gerichtet. Das regulär laufende Wj. endet erst mit dem Abschluss der Liquidation (zur Beendigung des bisherigen Wj. bei Insolvenzeröffnung vgl. Anm. 5). Für Einzelunternehmen bestehen keine besonderen Vorschriften für einen Liquidationsprozess, da der Vermögensträger (natürliche Person) fortbesteht. Hier führt erst die tatsächliche Betriebsaufgabe (vgl. § 16 Anm. 588) zu einem Rumpf-Wj.

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

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

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

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

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

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

Grundsatz: Land- und Forstwirte haben den Gewinn grds. nach dem abweichenden Wj. 1. Juli bis 30. Juni des Folgejahres zu ermitteln. Nach der geänderten Fassung des § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV (Anm. 16) können diese auch das Kj. als Wj. bestimmen. Ob Einkünfte aus LuF erzielt werden, ist eine allein nach stl. Gesichtspunkten zu beantwortende Frage (zur allgemeinen Abgrenzung vgl. § 13 Anm. 15 ff.). Die Eintragung in das Handelsregister (§ 3 Abs. 2 HGB) führt zwar zur Kaufmannseigenschaft, es bleibt aber bei Einkünften aus § 13. Die Gewinnermittlungsart ist unerheblich, erfasst sind auch Forstwirte, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder § 13a ermitteln.

Betriebseröffnung, -aufgabe oder -veräußerung: Hier kommt es zu einem Rumpf-Wj. bis zum 30. Juni (vgl. auch Anm. 13).

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

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

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

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

16 aa) Bedeutung und Rechtsentwicklung des § 8c EStDV

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

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

EStDV 1955 v. 21.12.1955 (BGBl. I 1955, 756): § 2 Abs. 1 entsprach der Regelung des § 2 EStDV 1935. In § 2 Abs. 2 wurde das Wj. der reinen Weidewirtschaft und Viehzucht (1. Mai bis 30. April) und der reinen Forstwirtschaft (1. Oktober bis 30. September) geregelt.

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

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

Zweite VO zur Änderung der EStDV 1975 v. 3.8.1977 (BGBl. I 1977, 1473; BStBl. I 1977, 432): § 8c Abs. 4 Satz 2 EStDV 1975 (Pflicht zur Führung bestimmter Register bei buchführenden Land- und Forstwirten) wurde gestrichen.

VO zur Änderung der EStDV und zur Aufhebung anderer Verordnungen v. 7.3.1984 (BGBl. I 1984, 1236; BStBl. I 1984, 220): § 8c Abs. 1 sah nicht mehr die Möglichkeit vor, einen Abschlusszeitpunkt zwischen dem 26. Juni und dem 6. Juli zu wählen. Die Begriffe „Weidewirtschaft“ und „Viehzucht“ wurden durch den Tatbestand „Betriebe mit einem Futterbauanteil von 80 vH“ ersetzt.

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

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

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

StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): In § 8c Abs. 2 Satz 1 wurden die Begriffe „Obstbaubetriebe“ und „Baumschulbetriebe“ aus redaktionellen Gründen gestrichen, denn diese Betriebe fallen ebenfalls unter die Gartenbaubetriebe (BTDrucks. 14/1514, 29). Die Regelung folgt der Streichung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG (s. § 13 Anm. 2).

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

5. VO zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 25.6.2020 (BGBl. I 2020, 1495; BStBl. I 2020, 555): Die Beschränkung des Kj. für Gartenbau- und reine Forstbetriebe (§ 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV) wurde aufgegeben (Anm. 17). Sämtliche Land- und Forstwirte können erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2018 beginnen (§ 84 Abs. 2 EStDV), das Kj. als Wj. bestimmen. Dies soll die Erstellung und Überprüfung der für das Kj. abzugebenden USt-Jahreserklärungen erleichtern (BRDrucks. 193/20, 26; FinMin. Schl.-Holst. v. 15.9.2020 – VI 309 - § 2115 - 023). Die Änderung ist uE verfassungsrechtl. zweifelhaft (Verstoß gegen den Vorrang des Gesetzes), da die VO-Ermächtigung (§ 51 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2) nur „für einzelne Gruppen von Land- und Forstwirten“ gilt und durch die Neuregelung im Erg. allen Land- und Forstwirten das Kj. offen steht, obgleich das Gesetz im Regelfall von einem abweichendem Wj. ausgeht (ebenso *Nacke in Blümich*, § 4a Rz. 25 [6/2020]; zum Zweck der VO-Ermächtigung s. Anm. 18).

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

17

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

Futterbaubetriebe (§ 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV): Betriebe mit einem Futterbauanteil von mindestens 80 % der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung können das Wj. 1. Mai bis 30. April wählen. Erfasst sind die sog. Futterbaubetriebe II im Sinne der bewertungsrechtl. Abgrenzung der Bodennutzungssysteme (BewRL v. 17.11.1967, BStBl. I 1967, 397, Rz. 2.11 Abs. 3). Zum Futterbau gehören insbes. Grünland, Kleearten, Grün- und Silomais, Körnerleguminosen (Ackerbohnen und Wicken), Menggetreideanbau sowie Futterrüben. Ob Pflanzen dem Futterbau die-

nen, ist allein nach dem objektiven Pflanzzweck zu bestimmen. Der Anbau von Kartoffeln und Weizen ist dementsprechend kein Futterbau, auch wenn er im Einzelfall (subjektive Zweckbestimmung) der Verfütterung an das Vieh dient (glA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 54 [9/2016]). Für die Ermittlung des Futterbauanteils sind die Flächen der gesamten landwirtschaftlichen Nutzung zu ermitteln. Dem Futterbauanteil sind alle Flächen zuzuordnen, die nach ihrer objektiven Zweckbestimmung dem Anbau von Futter dienen. Zur Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung gehören die eigenen und gepachteten selbst und nachhaltig bewirtschafteten Flächen (vgl. BFH v. 3.12.1987 – IV R 4/87, BStBl. II 1988, 269). Auszuschließen sind Gebäudeflächen, Hofraum, Wege, Gräben, Feldraine, Gewässer, Sandgruben und verpachtete Flächen.

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

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

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

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

Generelle Möglichkeit zur Bestimmung des Kalenderjahres (§ 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV): Sämtliche Land- und Forstwirte können auch das Kj. als Wj. bestimmen.

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

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

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

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

Verlängerte Wirtschaftsjahre durch Verbot der Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren (§ 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV): Stellt ein Land- und Forstwirt von einem vom Kj. abweichenden Wj. auf das Kj. um, verlängert sich das letzte abweichende Wj. bis zum Beginn des nächsten Kj. Ein Rumpf-Wj. ist nicht zu bilden. Dies soll „Umstellungsbelastungen“ für die Betriebe vermeiden (BTDrucks. 12/4158, 46). Die Regelung ist uE nicht durch die VO-Ermächtigung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 gedeckt. Diese wurde eingeführt, weil in der EStDV 1935/1938 bereits für bestimmte Land- und Forstwirte ein anderes Wj. galt und die Rechtsgrundlage für die „Befugnis zur anderweitigen Festsetzung des Wirtschaftsjahres“ nach Inkrafttreten des Grundgesetzes im Gesetz zu verankern ist (so ausdrücklich BTDrucks. 2/481, 72). Die VO-Ermächtigung betrifft somit ersichtlich nur die Bestimmung des Beginns und des Endes von abweichenden Wj., nicht hingegen die Bestimmung kürzerer oder längerer Wj. Die Regelung widerspricht somit Zweck und Ausmaß der Ermächtigung (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG). Möglich erscheint hier, dass der VO-Geber mit dem StandOG eigentlich ein Wahlrecht beabsichtigte (dafür spricht die Formulierung der Begr. „kann ... verzichtet werden“; BTDrucks. 12/4158, 45), dies jedoch so nicht umgesetzt hat. Ein Verstoß gegen § 240 Abs. 2 HGB liegt nicht vor, denn die Regelung bezieht sich lediglich auf die StBil. der Land- und Forstwirte, für die bereits die handelsrechtl. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht maßgeblich sind (glA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. A 81 f. [9/2016]).

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

Einstweilen frei.

19

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

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

Gewerbetreibende: Die Vorschrift erfasst Stpfl. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15). Erfasst wird jedoch nicht der Stpfl. mit all seinen gewerblichen Einkünften, sondern der jeweilige Gewerbebetrieb (zur Betriebsbezogenheit der Norm s. Anm. 10). Für nicht im Handelsregister eingetragene Gewerbebetriebe verbleibt es beim Kj. als Wj. Der Gleichlauf der Abschlussstichtage soll für die betroffenen Stpfl. wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu einer Vereinfachung führen.

Eintragung im Handelsregister:

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

Scheinkaufleute: Die Voraussetzung der Eintragung ist auch bei Scheinkaufleuten gegeben, die im Handelsregister eingetragen sind, ohne ein Handelsgewerbe zu betreiben. Erforderlich ist aber ein stl. Gewerbebetrieb (glA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 74 [9/2016]).

Von der handelsrechtlichen Buchführung und Abschlusserstellung befreite Einzelkaufleute: Seit dem BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) gewähren §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB bestimmten Einzelkaufleuten (in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 600 000 € Umsatzerlöse und jeweils 60 000 € Jahresüberschuss) die Möglichkeit, keine Bücher zu führen und keine Abschlüsse zu machen. Da die Norm auf Rechtsfolgenreihe (s. Anm. 21) an den Zeitraum anknüpft, für den die Kaufleute regelmäßig Abschlüsse machen, führt der Verzicht auf handelsrechtl. Buchführung und Abschlusserstellung dazu, dass auch für stl. Zwecke kein abweichendes Wj. für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 gewählt werden darf. Im Erg. führt die handelsrechtl. Befreiung dazu, dass die Anknüpfung an die Eintragung im Handelsregister ihren Vereinfachungszweck nicht mehr umfassend erfüllen kann, denn das FA muss die tatsächliche Abschlusserstellung bei diesen „Kleinkaufleuten“ prüfen, soweit keine handelsrechtl. Jahresabschlüsse vorgelegt werden.

Zeitpunkt der Eintragung: Die Eintragung ins Handelsregister muss zum Ende des gewählten Geschäftsjahres vorliegen. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Norm („eingetragen ist“). Für KapGes. ergibt sich dies zudem durch das Satzungsanforderndes und das Verbot der Rückwirkung im Außenverhältnis (so BFH v. 18.9.1996 – I B 31/96, BFH/NV 1997, 378). Letztlich ergibt sich dies aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift; denn wenn die Eintragung ins Handelsregister darüber Auskunft geben soll, ob ein Gewerbetreibender ein abweichendes stl. Wj. wählen durfte, muss die Eintragung zum Ende des gewählten Wj. vorgelegen haben (auch Meyer in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 1. Aufl. 2020, § 4a Rz. 59.1). Nicht zu folgen ist den älteren Auffassungen, wonach die Eintragung schon zu Beginn des gewählten Wj. (so FG München v. 3.11.1987 – II 58/87 AO, EFG 1988, 464, rkr.) bzw. erst im Zeitpunkt der stl. Veranlagung (so noch *Meuschel*, BB 1949, 389) vorliegen muss.

Eintragung in ausländische Handelsregister: Nach bisher hM erfordert die Vorschrift die Eintragung ins deutsche Handelsregister, da das FA die ausländ. Handelsregistereintragung nicht überprüfen kann (so *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 75 [9/2016]; *Nacke* in *Blümich*, § 4a Rz. 34 [6/2020]). Dies ist fraglich, denn mit der Einführung des sog. Europäischen Systems der Registervernetzung (§ 9a HGB)

durch das Gesetz zur Umsetzung der EU-Richtlinie in Bezug auf die Verknüpfung von Zentral-, Handels- und Gesellschaftsregistern (Richtlinie 2012/17/EU v. 13.6.2012, ABl. EU 2012 Nr. L 156, 1) gibt es nun nicht nur ein gemeinsames Registerportal der Länder und ein Unternehmensregister (§ 8b HGB), sondern auch – zunächst beschränkt auf KapGes. und Zweigniederlassungen aus der EU und dem EWR – ein Europäisches Justizportal. Ungeachtet des nicht auf alle Kaufleute ausgedehnten Anwendungsbereichs ist eine Diskriminierung uE jedoch dann gegeben, wenn der ausländ. Kaufmann eine Eintragung in ein EU-Handelsregister gegenüber dem deutschen FA selbst nachweist.

Die für Körperschaften geltende Regelung zum abweichenden Wj. stellen in § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG darauf ab, ob Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen sind (zur unzulässigen Diskriminierung von EU-Gesellschaften wegen des abweichenden Anwendungsbereichs des § 7 Abs. 4 KStG vgl. § 7 KStG Anm. 26). Die Regelung in § 7 Abs. 4 KStG gilt nach der wohl hM nur, soweit auch die Buchführungspflicht nach HGB gilt (*Nacke in Blümich*, § 4a Rz. 11 [6/2020]; *Jahndorf in KSM*, § 4a Rz. A 13 [9/2016]; *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 7 KStG Rz. 40). Somit gilt für ausländ. KapGes. mit inländ. gewerblicher BS (die nicht eingetragene Zweigniederlassung ist) § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1. Durch das gemeinsame Registerportal besteht keine Rechtfertigung mehr dafür, allein auf eine Eintragung im inländ. Handelsregister abzustellen. Für EU-KapGes. besteht uE deshalb die Möglichkeit zur Bestimmung des abweichenden Wj. für die inländ. BS bzw. bei Doppelansässigkeit für den Betrieb insgesamt wegen der Eintragung im europäischen Handelsregister.

b) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Geschäftsjahres (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1)

aa) Erstmalige Wahl des handelsrechtlichen Geschäftsjahres durch Abschlusserstellung

21

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

Abschlüsse:

- ▶ *Begriff:* Abschluss meint den handelsrechtl. Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB).
- ▶ *Tatsächliche Abschlusserstellung:* Maßgebend ist das Geschäftsjahr, für das der Stpfl. regelmäßig Abschlüsse „macht“ (gemeint: handelsrechtl. Jahresabschlüsse aufstellt). Abgestellt wird somit auf die tatsächliche Befolgung der handelsrechtl. Pflicht. Unerheblich ist, ob der handelsrechtl. Jahresabschluss vollumfänglich den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Er darf nur nicht nichtig (vgl. insbes. § 256 Abs. 5 AktG) sein.

- ▶ *Befreiter Einzelkaufmann*: Erstellt ein Einzelkaufmann gem. § 242 Abs. 4 HGB keine regelmäßigen Jahresabschlüsse, kann ein abweichendes Wj. nicht gewählt werden.
- ▶ *Schätzungsfall*: Stellt der Stpfl. überhaupt keinen handelsrechtl. Jahresabschluss auf, ist der Gewinn durch das FA für das Kj. zu schätzen (BFH v. 16.2.1989 – IV R 307/84, BFH/NV 1990, 632). Dies ist uE im Erg. unpraktikabel, soweit davon auszugehen ist, dass der Stpfl. nach Schätzung noch seinen Erklärungs- pflichten nachkommt.
- ▶ *Regelmäßigkeit*: Das Erfordernis der Regelmäßigkeit bezieht sich nur auf die Absicht des Kaufmanns, die Abschlüsse auch zukünftig für das bestimmte Geschäfts- jahr zu erstellen.
- ▶ *Zeitpunkt der ersten Bestimmung*: Die Wahl des handelsrechtl. Geschäftsjahres übt der Kaufmann mit der Erstellung der ersten regelmäßigen Schlussbilanz aus (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2003, 936). Entscheidend ist, dass der Stpfl. die entsprechende StBil. des abweichenden Wj. fristgemäß auf- stellt. Unbeachtlich ist, ob er den handelsrechtl. Jahresabschluss fristgemäß auf- gestellt hat.

Ausübung des Wahlrechts: Die Bestimmung ist uE keine empfangsbedürftige Willenserklärung, denn die Norm stellt allein auf einen Realakt (tatsächliche Erstellung) ab (Organisationsakt des Kaufmanns, so BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230; ebenso *Pöschke* in *Staub*, 5. Aufl. 2014, § 240 HGB Rz. 38).

Mehrere Betriebe: Unterhält ein Stpfl. mehrere selbständige Betriebe, kann das Wahlrecht für jeden Betrieb gesondert ausgeübt werden.

Änderungsmöglichkeit der ersten Bestimmung: Die erstmalige Bestimmung eines abweichenden Wj. kann bis zur Einreichung einer StBil. (die einen Teil des neu bestimmten Wj. betrifft) jederzeit neu getroffen werden. Eine spätere Änderung des Abschlussstichtags kann uE nur nach den Grundsätzen zur Bilanzänderung iSd. § 4 Abs. 2 erfolgen (so auch *Schiffers* in *Korn*, § 4a Rz. 28 [8/2018]; aA *Kanzler*, FR 1997, 897 [898 f.]). Die Rspr. geht hingegen davon aus, dass der Stpfl. die Wahl des handels- und strechtl. Wj. mit der Erstellung der ersten regelmäßigen Schlussbilanz ausübt (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2003, 936; mit Verweis auf BFH v. 16.2.1989 – IV R 307/84, BFH/NV 1990, 632). In der Literatur wird überwiegend vertreten, dass durch die Einreichung der aufgestellten Schlussbilanz (als Teil des Abschlusses) beim FA die Wahl (Willenserklärung) getroffen wird (*Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 103 [9/2016]; unter Verweis auf FG Münster v. 9.3.1976 – VI 191/75 F, EFG 1976, 379, rkr.). Vereinzelt wird zudem vertreten, dass die Änderungsmöglichkeit mit Ablauf des betroffenen Kj. endet (*Pfirmsmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 4a Rz. 4). Diesen Auffassungen ist uE jedoch nicht zu folgen. Die Bestimmung des handelsrechtl. Abschlussstichtags kann nicht als (vom FA) empfangsbedürftige Willenserklärung verstanden werden. Die erste Bestimmung ist vielmehr als Realakt zu verstehen (ebenso *Schmieszek* in *B/B*, § 4a Rz. 131 [5/2018]).

Dass das Gesetz lediglich für den Fall der Umstellung eine Zustimmung des FA (Einvernehmen) erfordert (s. Anm. 25), bedeutet aber im Umkehrschluss nicht, dass der Stpfl. auch missbräuchliche Gestaltungen beim Beginn des Betriebs treffen kann. Vielmehr verbleibt es bei der allgemeinen Missbrauchskontrolle nach § 42 AO (vgl. *Nacke* in *Blümich*, § 4a Rz. 15 [6/2020]; *Wengenroth*, EStB 2011, 124; aA noch *Paus*, DStZ 1992, 768).

bb) Abgrenzung der erstmaligen Bestimmung von der Umstellung des Geschäftsjahres

22

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

Betriebseröffnung ist keine Umstellung: Sobald der Kaufmann einen neuen Betrieb eröffnet, ist eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und ein neuer regelmäßiger Abschlussstichtag zu bestimmen (vgl. Anm. 11 ff.). Eine Betriebseröffnung liegt auch vor, wenn ein bisher unselbständiger Betriebsteil (Teilbetrieb) verselbständigt wird (sog. Ausgründung) oder wenn im Wege des sog. Strukturwandels ein Land- und Forstwirt in die Gewerblichkeit hineinwächst (ausführl. § 13 Anm. 21).

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

Keine Betriebseröffnung bei nachträglicher Eintragung ins Handelsregister: Wird ein bestehender Gewerbebetrieb erst nachträglich zum Handelsgewerbe bzw. wird ein Handelsgewerbe zunächst (fehlerhaft) nicht ins Handelsregister eingetragen, liegt allein durch die Begr. der Kaufmannseigenschaft keine Betriebseröffnung vor. Unbeachtlich ist, dass der Kaufmann sodann nach dem Handelsrecht eine Eröffnungsbilanz erstellen muss (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB), denn dies knüpft uE nur an den Beginn des Handelsgewerbes an (aA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 126 [9/2016]). Es ist aber keine stl. Eröffnungsbilanz zu erstellen.

Einstweilen frei.

23

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

24

Kein Einvernehmen bei Umstellung auf Kalenderjahr: Die Umstellung des Wj. von einem abweichenden Wj. auf das Kj. ist ohne jede Zustimmung durch das FA möglich.

Handelsrechtliche Umstellung: Nach Abs. 1 Satz 2 ist die Umstellung (zum Begriff s. Anm. 26) des Wj. auf einen vom Kj. abweichenden Zeitraum stl. nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem FA vorgenommen wird. Die Umstellung des stl. Wj. erfordert eine wirksame Umstellung des handelsrechtl. Geschäftsjahres. Die handelsrechtl. Umstellung darf nur nicht willkürlich erfolgen, damit der Jahresabschluss seine Informations- und Gläubigerschutzfunktion durch Ansatz- und Ausweisstetigkeit erfüllen kann. Die Umstellung muss die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gewährleisten, insbes. die Frist zur Aufstellung des Inventars (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB: innerhalb ordnungsmäßigen Geschäftsgangs) und die Notwen-

digkeit einer Inventur berücksichtigen (*Jürgenmeyer*, Zur Bestimmung des Geschäftsjahrs, 2015, 22). Macht der Kaufmann von permanenter Inventur (§ 241 Abs. 2 HGB) bzw. von vor- und nachgelagerter Stichtagsinventur (§ 241 Abs. 3 HGB) Gebrauch, ist er durch das Inventurerfordernis nicht an eine dem neuen Abschlussstichtag zeitnahe Umstellung gebunden (aA mit einem zu engen Zehn-Tages-Zeitraum *Fritz*, NWB 2010, 375 [380]). Zivilrechtlich umstritten ist aber, ob die Umstellung auf ein vom Kj. abweichendes Geschäftsjahr bei einer GmbH eine Satzungsänderung darstellt oder die Festlegung des Geschäftsjahrs sogar durch die Geschäftsführung erfolgen kann (für Satzungsänderung *Priester/Tebben* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 53 GmbHG Rz. 139; gegen Satzungsänderung, wenn dort nicht aufgenommen, *Zöllner/Noack* in *Baumbach/Hueck*, 22. Aufl. 2019, § 53 GmbHG Rz. 26; s. auch § 7 KStG Anm. 40).

Antrag des Steuerpflichtigen: Das FA erteilt ein Einvernehmen nur auf (auch konkludenten) Antrag. Einvernehmen bedeutet nicht, dass die Zustimmung des FA vor dem Schluss oder gar Beginn des begehrten abweichenden Wj. vorliegen muss (glA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 140 [9/2016]).

25 bb) Zweck des Einvernehmens und Verhältnis zu § 42 AO

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

Verhältnis der Missbrauchskontrolle zu § 42 AO: Umstritten ist das Verhältnis zu § 42 Abs. 1 AO. In der Literatur wird vertreten, dass „die Grenze des § 42 AO“ noch nicht erreicht sein muss, um das Einvernehmen zu verweigern (so zB *Nacke* in *Blümich*, § 4a Rz. 42 [6/2020]; *Schmieszek* in *B/B*, § 4a Rz. 149 [5/2018]). Dies wird damit begründet, dass ansonsten auch die erste Bestimmung eines abweichenden Geschäftsjahrs materiell als Gestaltungsmissbrauch anzusehen wäre, eine erstmalige Bestimmung aber an keine Einschränkungen geknüpft sei. Dem ist uE nicht zu folgen, da nur die Umstellung zu einer sog. Steuerpause führen kann. § 42 AO hat deshalb auch für die Prüfung der Umstellung eines Wj. Bedeutung, auch wenn es uE zwischen der in Abs. 1 Satz 2 angelegten Missbrauchskontrolle und § 42 AO keine materiellen Unterschiede gibt. Entscheidend ist vielmehr die formelle (verfahrensrechtl.) Bedeutung des Einvernehmens des FA für den Stpfl., denn die Entscheidung ist ein selbstständig anfechtbarer Verwaltungsakt, der Grundlagenbescheid für die Steuerveranlagung ist (BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5). Das erteilte Einvernehmen hat auch Bedeutung für spätere VZ. Dies ist der wesentliche Unterschied zu einer isolierten Missbrauchsprüfung nach § 42 Abs. 1 AO, denn eine von der Erklärung abweichende Veranlagung wegen stl. Gestaltungsmissbrauchs wirkt nur im betreffenden VZ (in diese Richtung auch *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 137 [9/2016]; das Einvernehmen dient der Rechtssicherheit des Stpfl.).

Beachtliche Gründe für eine Umstellung: Soweit der Stpfl. beachtliche bzw. einleuchtende wirtschaftliche Gründe für eine Umstellung darlegen kann, liegt keine

missbräuchliche Umstellung des Wj. vor. Die Gründe müssen allerdings nicht betriebswirtschaftlich notwendig sein (BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238). Insbesondere eine Rationalisierung des Betriebsablaufs, Anpassungen an andere Wj. im Konzern bzw. gegenüber Verpächtern etc. oder die Vermeidung eines Rumpf-Wj. nach Umwandlungsvorgängen sind beachtliche Gründe.

cc) Rechtsnatur der Entscheidung über das Einvernehmen

26

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

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

Ermessen der Finanzbehörde:

- ▶ *Rechtsprechung und hM im Schrifttum:* Einvernehmen bedeutet Zustimmung (BFH v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5, mwN; aA früher bspw. *Schuhmann*, StBp. 1978, 4 [8]), wonach Einvernehmen auf ein Zusammenwirken von FA und Stpfl. hinweist und Zustimmung gerade nur die Willenserklärung des FA ist). Nach der stRspr. des BFH ist diese Zustimmung eine Ermessensentscheidung (vgl. zuletzt BFH v. 7.11.2013 – IV R 13/10, BStBl. II 2015, 226, mwN; vgl. auch FG Niedersachsen v. 28.7.2017 – 2 K 86/17, nv). Das FA müsse im Rahmen seiner pflichtgemäßen Entscheidung die betriebswirtschaftlichen Erwägungen des Stpfl. für die Umstellung und die die Interessen der Allgemeinheit berührenden stl. Auswirkungen gegeneinander abwägen (so BFH v. 24.1.1963 – IV 46/62 S, BStBl. III 1963, 142). Das überwiegende Schrifttum folgt dieser Einschätzung (vgl. nur *Nacke* in *Blümich*, § 4a Rz. 42 [6/2020]; *Pfirmsmann* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 4a Rz. 6; *Schiffers* in *Korn*, § 4a Rz. 36 [8/2018]; *Schmieszek* in *B/B*, § 4a Rz. 148 [5/2018]).
- ▶ *Gegenansicht und Stellungnahme – Beurteilungsspielraum und gebundene Entscheidung:* Das Einvernehmen als Erteilung der Zustimmung ist uE nach dem Wortlaut keine Ermessensentscheidung, sondern eine gebundene Entscheidung. Durch den immanenten Zweck der Zustimmung (Missbrauchsvermei-

dung) wird klar, dass es auf der Tatbestandsebene einen Beurteilungsspielraum (beachtliche Gründe) des FA gibt. Liegen diese vor, ist die Zustimmung zu erteilen. Eine Ermessensentscheidung dahingehend, dass trotz nicht feststellbaren Missbrauchs die Zustimmung nicht erteilt wird, kann nicht mit einer Abwägung der Individualinteressen und dem allgemeinen Fiskalinteresse begründet werden, denn eine Steuerpause spricht immer gegen das Fiskalinteresse des Staats (glA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 142 [9/2016]; *Meyer* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 1. Aufl. 2020, § 4a Rz. 69).

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

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

27–30 Einstweilen frei.

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

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

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

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

Abweichendes Wirtschaftsjahr für „gewerbliche Nebenbetriebe“: Eine Ausnahme von der zwingenden Gewinnermittlung für das Kj. macht das Gesetz für Stpfl., die neben dem Gewerbebetrieb zugleich Einkünfte aus LuF erzielen und für diesen Betrieb Bücher führen (sog. buchführende Land- und Forstwirte). Diese können aus Vereinfachungsgründen mit Zustimmung des FA das land- und forstw. Wj. auch für den Gewerbebetrieb bestimmen, wenn sie auch für den Gewerbebetrieb Bücher führen und für diesen Zeitraum regelmäßig Abschlüsse machen. Die Norm ist aber nicht auf gewerbliche Nebenbetriebe beschränkt; die Betriebe müssen auch nicht organisatorisch oder wirtschaftlich aufeinander bezogen sein (aA *Meyer* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 1. Aufl. 2020, § 4a Rz. 71.1).

Identität der Gewinnermittlungssubjekte: Die Vorschrift stellt auf die Person des Stpfl. bzw. desjenigen ab, der den/die Betriebe betreibt. Ist ein Land- und Forstwirt

an einer kleingewerblichen GbR (Mitunternehmerschaft) beteiligt, kann diese GbR nicht das abweichende Wj. des Gesellschafters bestimmen.

Buchführender Land- und Forstwirt: Gemäß § 8c Abs. 3 EStDV ist ein buchführender Land- und Forstwirt derjenige Land- und Forstwirt, der aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung oder ohne eine solche Verpflichtung Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht. Er muss tatsächlich Bücher führen und Abschlüsse machen.

Buchführung für den Gewerbebetrieb: Erforderlich ist, dass zumindest die BE und BA für den land- und forstw. Betrieb sowie für den Gewerbebetrieb getrennt aufgezeichnet werden und getrennte Abschlüsse gefertigt werden. Es genügt grds. nicht, dass der Stpfl. aus einem einheitlichen Abschluss nach Art einer kalkulatorischen Ableitungsrechnung den Gewinn aufteilt.

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

Einstweilen frei.

33–34

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

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

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

35

Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 erfasst den einzelnen Betrieb der LuF, auch wenn die Formulierung sprachlich auf den Stpfl. (Land- und Forstwirt) abstellt. Erforderlich ist, dass ein Gewinn nach abweichendem Wj. ermittelt wird.

2. Rechtsfolge (Abs. 2 Nr. 1)

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

36

Der Gewinn und Verlust (laufendes Erg.; arg. ex Abs. 2 Nr. 1 Satz 2) des abweichenden Wj. ist entsprechend dem zeitlichen Anteil (monats- oder tageweise) auf die berührten Kj. aufzuteilen. Andere außerordentliche Ergebnisteile (Teilwertminderungen, außerordentliche Einkünfte) sind nicht vorab auszuschneiden.

Die Aufteilung gilt auch für land- und forstw. Mitunternehmerschaften und entsprechende Beteiligungsgewinne. Hält ein Land- und Forstwirt einen Mitunternehmeranteil im BV seines eigenen land- und forstw. Betriebs, kommt es zu einer gestuften Zurechnung, denn der festgestellte Beteiligungsgewinn des Kj. ist ein laufender Geschäftsvorfall für den Einzelunternehmer auf den jeweiligen 31. Dezember (glA *Nacke* in *Blümich*, § 4a Rz. 48 [6/2020]).

Für die Aufteilung eines nach Durchschnittssätzen ermittelten Gewinns nach § 13a s. § 13a Anm. 38.

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

Sinn und Zweck: Veräußerungsgewinne iSd. § 14 sind dem Gewinn des Kj. hinzuzurechnen, in dem sie entstanden sind. Diese sind nicht aufzuteilen, da kein Bedürfnis für Ergebnisglättung besteht, denn insoweit findet eine Tarifiermäßigung bereits gem. § 34 statt (vgl. BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67; v. 16.11.2017 – VI R 63/15, BFH/NV 2018, 369).

Veräußerungsgewinne: Die Aussonderung erfasst alle Veräußerungsgewinne iSd. § 14. Damit verweist die Vorschrift auch auf § 14 Satz 2, nach dem § 16 entsprechend gilt. Erfasst sind auch Aufgabegewinne und Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Mitunternehmenschaften. Soweit in § 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 5 laufende Gewinne fingiert werden, gelten diese auch als laufende Einkünfte und sind nach Satz 1 aufzuteilen (glA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. C 20 [9/2016]; *Nacke* in *Blümich*, § 4a Rz. 50 [6/2020]; dies gilt auch bei erheblichen aufgedeckten stillen Reserven, vgl. FG Baden-Württemberg v. 9.2.2018 – 13 K 3773/16, EFG 2019, 605, rkr.). Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck der Vorschrift, nur tatsächlich einer Tarifiermäßigung unterliegende Veräußerungsgewinne auszusondern. Nicht erfasst werden hingegen sonstige tarifiermäßig zu besteuernde Einkünftebestandteile gem. § 34 Abs. 2 Nr. 2 bis 4 (vgl. BFH v. 25.9.2014 – IV R 44/11, BStBl. II 2015, 470).

Veräußerungsverluste: Nach dem Sinn und Zweck der Aussonderung des Satzes 2 sind nur Veräußerungsgewinne, nicht aber auch Verluste auszusondern (glA *Nacke* in *Blümich*, § 4a Rz. 50 [6/2020]; aA *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. C 21 [9/2016], da die Norm das Erg. im Sinne von Gewinn oder Verlust meint; *Meyer* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 1. Aufl. 2020, § 4a Rz. 75.3).

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

38–39 Einstweilen frei.

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

40 1. Tatbestand

Abs. 2 Nr. 2 erfasst den einzelnen Gewerbebetrieb. Erzielt ein Stpfl. Einkünfte aus verschiedenen Betrieben, ist jeder Betrieb für sich zu betrachten, für den der Gewinn nach einem abweichenden Wj. ermittelt wird.

2. Rechtsfolge**a) Zurechnung der Einkünfte zum letzten Kalenderjahr**

41

Der Gewinn des abweichenden Wj. gilt als in dem Kj. bezogen, in dem das Wj. endet. Die Norm fingiert nur die Einkünfteerzielung im betroffenen Kj., nicht aber auch einen tatsächlichen Zufluss (vgl. BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972; *Weiss*, EStB 2020, 438 [439]). Die Fiktion kann zu sog. Steuerpausen führen (s. Anm. 25), aber auch zur Versteuerung von Gewinnen aus einem Zeitraum von mehr als zwölf Monaten. Die Berücksichtigung des Gewinns aus mehr als zwölf Zeitmonaten ist der Regelung systemimmanent und kein Grund für eine sachliche Billigkeitsmaßnahme iSd. §§ 163, 227 AO (vgl. *von Groll* in *HHS*, § 227 AO Rz. 254 [1/2016]; BFH v. 16.9.1970 – I R 64/68, BStBl. II 1970, 838). In Betracht kommen jedoch persönliche Billigkeitsmaßnahmen.

b) Ausscheiden des Mitunternehmers aus fortbestehender Mitunternehmerschaft

42

Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 gilt auch für den laufenden Gewinn einer Mitunternehmerschaft. Die Fiktion der Einkünfteerzielung in dem Kj., in dem das Wj. endet, wird für die Fälle problematisch, in denen der Stpfl. aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft im laufenden abweichenden Wj. ausscheidet und dieser Zeitpunkt im ersten der beiden betroffenen Kj. liegt. Nach der Rspr. bezieht der ausscheidende Mitunternehmer seinen Gewinnanteil im Kj. des Ausscheidens. Dies gilt selbst dann, wenn sich der Gewinnanteil erst aus Umständen berechnen lässt, die erst im zweiten vom abweichenden Wj. berührten Kj. entstehen. Abs. 2 Nr. 2 ist auf den ausscheidenden Mitunternehmer nicht anwendbar, denn diese Norm trifft keine Zuweisungsentscheidung für ausscheidende Mitunternehmer. Der BFH begründet dies insbes. damit, dass die Norm vom Fortbestand der „Einkunftsquelle“ ausgeht, der Gewinnbezug beim Ausscheiden aber endet (BFH v. 1.3.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539; 18.8.2010 – X R 8/07, BStBl. II 2010, 1043).

Dieser Rspr. ist uE zuzustimmen, denn die Fiktion der Einkünfteerzielung im jeweils letzten Kj. geht ersichtlich davon aus, dass die Einkünfte – zumindest teilweise – auch in diesem Kj. erzielt wurden. Die „Erzielensfiktion“ des Abs. 2 Nr. 2, die die Grundregel des § 2 Abs. 1 Satz 1 überschreibt, ist nur auf fortbestehende Einkunftsquellen anzuwenden (glA *Pfarrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 4a Rz. 11). Insoweit ist auch der teilweise im Schrifttum geäußerten Kritik (insbes. *Jahndorf* in *KSM*, § 4a Rz. B 110 [9/2016] und C 51 [9/2016]; *Meyer* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 1. Aufl. 2020, § 4a Rz. 29; *Schiffers* in *Korn*, § 4a Rz. 51 [8/2018]; *Heinicke/Heuser*, DB 2004, 2655) nicht zu folgen. Der Wortlaut des Abs. 2 Nr. 2 spricht tatsächlich für eine Zurechnung zum folgenden Kj., wird aber nach dem Sinn und Zweck der Norm teleologisch reduziert. Auch praktische Erwägungen sprechen nicht gegen diese Rspr. Allein die Tatsache, dass kein Rumpf-Wj. für den Ausscheidenden gebildet wird (anders wohl nur die veraltete Bilanzbündeltheorie, s. § 15 Anm. 85), kann nicht bedeuten, dass Einkünfte in einem VZ erzielt und besteuert werden, in dem die Mitunternehmerstellung nicht mehr vorhanden ist. Der Gewinnanteil ist entweder aufgrund einer Abschlusssbilanz zu ermitteln (so die üblichen gesellschaftsrechtl. Regelungen) oder zeitanteilig nach dem gesamten Wj. zu schätzen (glA *Kanzler*, FR 2011, 28 [30]).

