

Vorlagebeschluss vom 07. April 2010, I R 77/08

Anwendung des subjektiven Fehlerbegriffs auf die Beurteilung von Rechtsfragen - aktive Rechnungsabgrenzung für Betriebsvermögensminderungen aus der verbilligten Abgabe von Mobiltelefonen

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 19. Mai 2008, Az: 6 K 3224/05 K,F

Leitsätze

Dem Großen Senat wird gemäß § 11 Abs. 4 FGO folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Ist das FA im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung in Bezug auf zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärte bilanzrechtliche Rechtsfragen an die Auffassung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zu Grunde liegt, wenn diese Rechtsauffassung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war ?

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob für Betriebsvermögensminderungen aus der verbilligten Abgabe von Mobiltelefonen ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) anzusetzen ist.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Gegenstand die Konstruktion, die Herstellung und der Betrieb eines privaten, mobilen Zellularfunknetzes ist. Im Streitjahr (1996) bot sie ihren Kunden den verbilligten Erwerb eines Mobiltelefons für den Fall an, dass diese einen Mobilfunkdienstleistungsvertrag (MFD-Vertrag) mit einer Laufzeit von mindestens 24 Monaten abschlossen oder einen bestehenden Vertrag entsprechend verlängerten. Die Preisermäßigung für das Mobiltelefon war von dem Hersteller und dem Gerätetyp sowie von der Höhe der monatlichen Grundgebühren im Rahmen des abgeschlossenen MFD-Vertrags abhängig. Sie betrug für die im Streitjahr verbilligt abgegebenen Mobiltelefone durchschnittlich ... DM.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, zwischen den MFD-Verträgen und den Kaufverträgen über die Mobiltelefone bestehe eine wirtschaftlich enge Verknüpfung i.S. von Vertragsbündelungen. Die durch die verbilligte Abgabe entstandene Betriebsvermögensminderung sei daher gemäß § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG, hier und im Folgenden i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1996 --KStG 1996--) im Rahmen eines aktiven RAP periodengerecht über die Laufzeit des MFD-Vertrags abzugrenzen. Für das Streitjahr setzte das FA in Änderungsbescheiden betreffend Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1996 einen in der von der Klägerin eingereichten Bilanz nicht ausgewiesenen aktiven RAP im Betrag von ... DM an und legte der Steuerfestsetzung einen entsprechend höheren Bilanzgewinn zu Grunde.
- 4** Die deswegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) Düsseldorf als unbegründet abgewiesen. Sein Urteil vom 20. Mai 2008 6 K 3224/05 K,F ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1607 abgedruckt.
- 5** Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision, mit der die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts rügt. Sie ist der Auffassung, die Voraussetzungen für die Bildung des aktiven RAP lägen nicht vor. Sie meint überdies, das FA sei an die in der eingereichten Bilanz zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung, wonach der RAP nicht zu bilden sei, gebunden, weil das Unterlassen der Aktivierung angesichts der ungeklärten Rechtslage der kaufmännischen Sorgfalt nicht widersprochen habe.
- 6** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den angefochtenen Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 2005 dahingehend zu ändern, dass das Einkommen nach § 47 Abs. 2 Nr. 3

KStG 1996 von ... DM um ... DM auf ... DM und das zu versteuernde Einkommen von ... DM um ... DM auf ... DM verringert und die Körperschaftsteuerliche Tarifbelastung von ... DM um ... DM auf ... DM, die festgesetzte Körperschaftsteuer von ... DM um ... DM auf ... DM sowie der Solidaritätszuschlag von ... DM um ... DM auf ... DM herabgesetzt werden.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Anrufung des Großen Senats erfolgt zur Klärung der im Leitsatz bezeichneten Frage, weil diese im Streitfall entscheidungserheblich ist und zugleich grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 11 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hat.
- 9** 1. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage
- 10** a) Der Senat teilt die Auffassung von FA und FG, wonach die Voraussetzungen für die Bildung eines aktiven RAP nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG im Streitfall gegeben waren.
- 11** aa) Die Betriebsvermögensminderungen infolge der verbilligten Abgabe von Mobiltelefonen durch die Klägerin führen zu einer "Ausgabe" i.S. des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. Eine solche setzt nach ständiger Rechtsprechung des vorlegenden Senats nicht notwendig einen Zahlungsvorgang voraus, sondern kann auch in der Buchung einer Verbindlichkeit bestehen (Senatsurteile vom 31. Mai 1967 I 208/63, BFHE 89, 191, BStBl III 1967, 607; vom 29. November 2006 I R 46/05, BFHE 216, 159, BStBl II 2009, 955, m.w.N.). Ob auch Vermögensminderungen durch geldwerte Sachleistungen zu einer Ausgabe i.S. des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG führen, ist im Schrifttum umstritten. Während der Begriff der Ausgaben nach einer Auffassung nur die genannten Geldvermögensminderungen erfasst (Adler/Düring/ Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., HGB § 250 Rz 22; Ellrott/Krämer in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl., § 250 HGB Rz 18; Hayn in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 218 Rz 17; Federmann in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, § 5 EStG Rz 1924; Crezelius in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., § 5 Rz 93; Döllerer, Betriebs-Berater --BB-- 1968, 637, 639; Heinhold/ Coenberg, Der Betrieb --DB-- 2005, 2033, 2036; Marten/ Köhler/Schlereth, DB 2003, 2713, 2714; Pottgießer/Velte, Steuern und Bilanzen --StuB-- 2006, 131, 133; Coenberg, Die bilanzielle Behandlung von Handy-Subventionen bei Mobilfunkunternehmen, S. 117 ff., 120; enger Weber-Grellet in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 28. Aufl., § 5 Rz 247: nur Bar- und Buchgeldzahlungen), liegt nach der Gegenauffassung eine Ausgabe bereits bei einer betrieblich veranlassten Minderung im Vermögensbestand vor (Schreiber in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 5 EStG Rz 670; Kupsch in Bonner Handbuch der Rechnungslegung, § 250 HGB Rz 22; Frotscher, Einkommensteuergesetz, § 5 Rz 247; Tiedchen, Handbuch des Jahresabschlusses [in Einzeldarstellungen], Abt. II/11 [2006], Rz 71; Trützschler in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, 5. Aufl., § 250 HGB Rz 34; Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 5 Rz F 79; vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20. Juni 2005, BStBl I 2005, 801 Tz. 5). Der Senat folgt der letztgenannten Auffassung.
- 12** Aufgabe der Rechnungsabgrenzungsposten ist es, im Falle gegenseitiger Verträge, bei denen Leistung und Gegenleistung zeitlich auseinander fallen, die Vorleistung des einen Teils in das Jahr zu verlegen, in dem die nach dem Vertrag geschuldete Gegenleistung des anderen Teils erbracht wird (Senatsurteil in BFHE 89, 191, BStBl III 1967, 607; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. September 1987 IV R 49/86, BFHE 151, 386, BStBl II 1988, 327). § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bezweckt damit die periodengerechte Erfolgsermittlung (Crezelius in Kirchhof, a.a.O., § 5 Rz 89; Bauer in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz F 3, m.w.N.; Hoffmann in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 EStG Rz 799). Negative Auswirkungen auf den Gewinn ergeben sich sowohl durch die Verminderung des Geldvermögens als auch durch Vermögensminderungen infolge geldwerter Sachleistungen (Schreiber in Blümich, a.a.O., § 5 EStG Rz 670). Nach dem Zweck des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist die Bildung eines aktiven RAP daher nicht auf Geldvermögensminderungen beschränkt; der Begriff der Ausgaben umfasst vielmehr auch wirtschaftlich gleichwertige Vermögensminderungen durch geldwerte Sachleistungen.
- 13** Der Wortlaut des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG steht dieser Auslegung nicht entgegen. Der in dieser Vorschrift enthaltene Begriff der Ausgaben ist nicht entsprechend der betriebswirtschaftlichen Terminologie auf Geldvermögensminderungen durch Geldzahlungen sowie Verbindlichkeitszugänge und Forderungsabgänge begrenzt (a.M. Federmann in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 5 EStG Rz 1924; Pottgießer/Velte, StuB 2006, 131, 133). Eine solche Begrenzung folgt auch nicht daraus, dass § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG die handelsrechtliche

Regelung der aktiven RAP in § 250 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) übernommen hat (vgl. hierzu Hayn, a.a.O., B 218 Rz 17; Tiedchen, a.a.O., Rz 33). Aus dem systematischen Zusammenhang des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ergibt sich vielmehr, dass als Ausgaben im Sinne dieser Vorschrift auch Betriebsvermögensminderungen durch geldwerte Sachleistungen in Betracht kommen. Der Begriff der Ausgaben wird neben § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG auch in der Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG zum Zeitpunkt des Abflusses verwendet. Nach dieser Vorschrift sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG erfasst nicht nur Geldvermögensminderungen, sondern auch Sachleistungen (Federmann in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 5 EStG Rz 1924; Seiler in Kirchhof, a.a.O., § 11 Rz 8; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 11 Rz C 25).

- 14** bb) Die durch die verbilligte Überlassung der Mobiltelefone vor dem Abschlussstichtag erfolgte Ausgabe war Aufwand der Klägerin für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag. "Aufwand für eine bestimmte Zeit" ist in dem Sinne zu verstehen, dass einer Vorleistung eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung gegenübersteht (Senatsurteil vom 4. Mai 1977 I R 27/74, BFHE 123, 20, BStBl II 1977, 802; BFH-Urteile vom 6. April 1993 VIII R 86/91, BFHE 171, 221, BStBl II 1993, 709; vom 19. Juni 1997 IV R 16/95, BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808, jeweils m.w.N.). Die Zuordnung des Aufwands erfolgt hierbei nicht nach der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung, sondern nach Maßgabe der zugrunde liegenden Schuldverhältnisse (Senatsurteil vom 26. Mai 1976 I R 80/74, BFHE 119, 261, BStBl II 1976, 622; BFH-Urteil vom 12. August 1982 IV R 184/79, BFHE 136, 280, BStBl II 1982, 696; Trützscher in Küting/Weber, a.a.O., § 250 HGB Rz 38; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., §§ 4, 5 EStG Rz 810; Döllner, BB 1968, 637, 640). § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG betrifft zwar typischerweise Vorleistungen im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags i.S. der §§ 320 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB); die Vorschrift ist aber nicht auf synallagmatische schuldrechtliche Leistungen beschränkt (Senatsurteil vom 24. Juli 1996 I R 94/95, BFHE 181, 64, BStBl II 1997, 122, m.w.N.; Schreiber in Blümich, a.a.O., § 5 EStG Rz 680; Federmann in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 5 EStG Rz 1927; anderer Ansicht Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz F 89).
- 15** Bei der Bestimmung der zeitraumbezogenen Gegenleistung ist nicht allein auf die zivilrechtliche Beurteilung der Schuldverhältnisse abzustellen; entscheidend ist vielmehr der wirtschaftliche Gehalt der damit zusammenhängenden Leistungsvorgänge (BFH-Urteile vom 19. Januar 1978 IV R 153/72, BFHE 124, 320, BStBl II 1978, 262; in BFHE 151, 386, BStBl II 1988, 327). Das Fehlen eines zivilrechtlichen Gegenseitigkeitsverhältnisses ist daher unbeachtlich, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine gegenseitige Abhängigkeit zwischen der Vorleistung und der im Rahmen des Dauerschuldverhältnisses zu erbringenden Leistung besteht (Senatsurteile in BFHE 181, 64, BStBl II 1997, 122; in BFHE 216, 159, BStBl II 2009, 955; Kupsch in Bonner Handbuch der Rechnungslegung, § 250 HGB Rz 28; anderer Ansicht Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz F 89; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., §§ 4, 5 EStG Rz 814).
- 16** Nach diesen Maßstäben ist die verbilligte Überlassung der Mobiltelefone als Vorleistung für die von den einzelnen Kunden im Rahmen der MFD-Verträge zu erbringenden --zeitraumbezogenen-- Gegenleistungen anzusehen. Zwar sind der Kaufvertrag über das Mobiltelefon und der MFD-Vertrag zivilrechtlich selbständige Rechtsgeschäfte (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 8. Oktober 1998 I ZR 187/97, BGHZ 139, 368; I ZR 7/97, DB 1998, 2464). Die synallagmatischen Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag sind mit der Übergabe und Übereignung des Mobiltelefons durch die Klägerin bzw. mit dessen Abnahme und der Zahlung des Kaufpreises durch den Kunden erfüllt (§ 433 BGB). Im Rahmen der für die Rechnungsabgrenzung maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist jedoch zu berücksichtigen, dass nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG der verbilligte Erwerb eines Mobiltelefons vom Abschluss eines MFD-Vertrags mit einer Laufzeit von mindestens 24 Monaten oder der entsprechenden Verlängerung eines bestehenden MFD-Vertrags abhängig war. Aufgrund dieser Verknüpfung beider Rechtsgeschäfte steht die durch die verbilligte Überlassung der Mobiltelefone eingetretene Vermögensminderung in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem jeweiligen MFD-Vertrag.
- 17** Die verbilligte Überlassung der Mobiltelefone ist wirtschaftlich nicht nur eine Vorleistung für den Abschluss bzw. die Verlängerung des MFD-Vertrags; sie bezieht sich vielmehr auf den Zeitraum der Durchführung des auf eine Mindestlaufzeit von 24 Monaten abgeschlossenen MFD-Vertrags. Denn im Gegensatz zu Abschlussgebühren und Provisionszahlungen, die für den Vertragsabschluss bzw. für dessen Vermittlung geleistet werden (Senatsurteil vom 11. Februar 1998 I R 23/96, BFHE 185, 388, BStBl II 1998, 381; BFH-Urteil vom 4. März 1976 IV R 78/72, BFHE 121, 318, BStBl II 1977, 380), wird die verbilligte Überlassung der Mobiltelefone durch Gegenleistungen finanziert, die im Rahmen des MFD-Vertrags zu erbringen sind (BGH-Urteile in BGHZ 139, 368, unter II.1.c; in DB 1998, 2464, unter II.2.a; Coenenberg, a.a.O., S. 109). Zu diesen Gegenleistungen gehören die Zahlung der monatlichen Grundgebühren sowie der Gesprächsgebühren durch die Kunden (BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 801 Tz. 4). Der Bildung eines

aktiven RAP steht hierbei nicht entgegen, dass die wirtschaftliche Gegenleistung der verbilligten Überlassung der Mobiltelefone nicht in einer Sach- oder Dienstleistung, sondern in einer Zahlungspflicht besteht (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 IV R 26/06, BFHE 225, 144, BStBl II 2009, 781, unter II.2.b; a.M. Coenberg, a.a.O., S. 123 f.).

- 18** Die Bildung des aktiven RAP wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass bei vorzeitiger Beendigung des MFD-Vertrags keine Verpflichtung des Kunden zur Rückgabe des Mobiltelefons besteht. Eine Ausgabe ist als Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts anzusehen, wenn für den Fall, dass der Vertrag nach dem Stichtag aufgelöst wird, eine Verpflichtung zur Rückzahlung besteht (BFH-Urteile in BFHE 136, 280, BStBl II 1982, 696; in BFHE 171, 221, BStBl II 1993, 709). Fehlt es an einer solchen Rückzahlungspflicht, so liegt eine Vorleistung jedenfalls dann vor, wenn das Dauerschuldverhältnis auf mehrere Jahre zu festen Bedingungen abgeschlossen ist und nur aus wichtigem Grunde gekündigt werden kann und wenn konkrete Anhaltspunkte dafür fehlen, dass die Vertragsparteien dieser Möglichkeit mehr als rein theoretische Bedeutung beigemessen haben (BFH-Urteil in BFHE 136, 280, BStBl II 1982, 696; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 216, 159, BStBl II 2009, 955; weitergehend Kupsch in Bonner Handbuch der Rechnungslegung, § 250 HGB Rz 30; Meyer-Scharenberg, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1991, 754, 755: Rückzahlungspflicht für aktiven RAP unbeachtlich; anderer Ansicht Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 5 Rz F 89; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., §§ 4, 5 EStG Rz 811). Im Streitfall hatten die einzelnen MFD-Verträge eine Mindestlaufzeit von 24 Monaten; das FG hat nicht festgestellt, dass die Möglichkeit der vorzeitigen Beendigung dieser Verträge aus wichtigem Grund für die Klägerin und ihre Kunden von praktischer Bedeutung war.
- 19** b) Wäre auf der Grundlage der dargestellten objektiven Rechtslage über die streitbefangene bilanzrechtliche Frage zu entscheiden, hätte das FG die Klage mithin zu Recht abgewiesen; die Revision wäre als unbegründet zurückzuweisen.
- 20** c) Jedoch hängt die Entscheidung der Rechtssache auch noch von der Beantwortung der Vorlagefrage ab. Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung ist nämlich die vom Steuerpflichtigen beim FA eingereichte (Steuer-)Bilanz. Von dieser darf (und muss) das FA nur abweichen, wenn und soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung --GoB-- (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) oder den zwingenden bilanzrechtlichen Vorgaben des Einkommensteuergesetzes nicht entspricht und deshalb fehlerhaft ist (vgl. Senatsurteil vom 5. Juni 2007 I R 47/06, BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818; Senatsbeschluss vom 7. August 2008 I B 161/07, BFH/NV 2008, 2053). Diese Erfordernisse für eine Abweichung von der eingereichten Bilanz durch das FA entsprechen nach Auffassung des vorlegenden Senats den Voraussetzungen, an die § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG die Zulässigkeit einer nachträglichen Änderung der Bilanz durch den Steuerpflichtigen (Bilanzberichtigung) knüpft.
- 21** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein Bilanzansatz nur dann im eben beschriebenen Sinne fehlerhaft, wenn der Steuerpflichtige den objektiv gegebenen Rechtsverstoß nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung --bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse-- erkennen konnte. Dieser sog. subjektive Fehlerbegriff (der zum Teil auch als "normativ-subjektiver" Fehlerbegriff bezeichnet wird, z.B. Wied in Blümich, a.a.O., § 4 EStG Rz 983) gilt nach bisheriger Rechtsprechung nicht nur für Tatsachenkenntnisse, sondern auch für die Beurteilung der rechtlichen Verhältnisse (z.B. BFH-Urteile vom 14. August 1975 IV R 30/71, BFHE 117, 44, BStBl II 1976, 88; vom 12. November 1992 IV R 59/91, BFHE 170, 217, BStBl II 1993, 392; vom 5. April 2006 I R 46/04, BFHE 213, 326, BStBl II 2006, 688; vom 23. Januar 2008 I R 40/07, BFHE 220, 361, BStBl II 2008, 669). Für die Fälle, in denen die Rechtslage zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärt ist, weil noch keine Rechtsprechung zu der in Rede stehenden Bilanzierungsfrage ergangen ist, hat der Senat deshalb entschieden, dass dann jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als "richtig" anzusehen ist (Senatsurteile in BFHE 213, 326, BStBl II 2006, 688; in BFHE 218, 221, BStBl II 2008, 818; vom 17. Juli 2008 I R 85/07, BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924). An den in diesem Sinne zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung subjektiv "richtigen" Bilanzansatz ist das FA gebunden, auch wenn die Rechtsfrage nach diesem Zeitpunkt --gleichviel ob zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen-- durch eine höchstrichterliche Entscheidung im gegenteiligen Sinne entschieden worden ist (Senatsurteil in BFHE 218, 221, BStBl II 2008, 818).
- 22** d) Nach Maßgabe dieser Rechtsprechung hat die Klägerin durch das Unterlassen der Bildung des aktiven RAP in der Bilanz zum 31. Dezember des Streitjahres eine zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Entscheidung getroffen. Aus dem vom FG in Bezug genommenen Prüfungsbericht ergibt sich, dass die Bilanz der Klägerin für das Streitjahr vor Beginn der Außenprüfung am 3. April 2000 aufgestellt worden sein muss. Bis dahin existierte weder Rechtsprechung noch Literatur zur spezifischen Frage der Bildung eines aktiven RAP bei verbilligter Überlassung von Mobiltelefonen. Die in diesem Zusammenhang relevante Frage, ob auch Vermögensminderungen durch geldwerte Sachleistungen zu einer "Ausgabe" i.S. des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG

führen können, war auch damals im Schrifttum umstritten, ohne dass sich ein verfestigter Meinungsstand in eine bestimmte Richtung herausgebildet hatte. Demnach kann das Unterlassen der Aktivierung des RAP durch die Klägerin nicht als Verstoß gegen die kaufmännische Sorgfalt angesehen werden; die Bilanz war im beschriebenen Sinne subjektiv nicht fehlerhaft. Auf der Grundlage der bisherigen BFH-Rechtsprechung, nach der die Vorlagefrage zu bejahen ist, wären Revision und Klage mithin begründet.

23 2. Grundsätzliche Bedeutung der Vorlagefrage

24 Der sonach entscheidungserheblichen Frage nach der Bindungswirkung der bei ungeklärter Rechtslage vom Bilanzierenden bei Aufstellung der Bilanz befolgten Rechtsauffassung misst der vorlegende Senat grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 11 Abs. 4 FGO bei. Der sog. subjektive Fehlerbegriff, von dessen unveränderter Beibehaltung nach Auffassung des vorlegenden Senats sowohl die in der Vorlagefrage angesprochene Bindungswirkung für die Finanzverwaltung als auch die --im Streitfall nicht unmittelbar relevante-- Möglichkeit des Bilanzierenden zur Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG abhängen, ist eine der zentralen und umstrittenen Grundfragen des Bilanzsteuerrechts, mit der sich alle Ertragsteuersenate des BFH im Rahmen bilanzrechtlicher Streitfälle zu befassen haben. Die Vorlagefrage betrifft alle bilanzierenden Unternehmen; ihrer Beantwortung kommt angesichts der zunehmenden gesetzlichen Neuregelungen auch im Bilanzsteuerrecht und der damit verbundenen steigenden Zahl ungeklärter Rechtsfragen in diesem Bereich eine wesentliche Bedeutung zu. Vor diesem Hintergrund hält es der vorlegende Senat für geboten, dass eine Bestätigung, Änderung oder Fortbildung der bisherigen Rechtsprechung vom Großen Senat als senatsübergreifendem Spruchkörper getragen wird.

III.

25 Der vorlegende Senat tritt dafür ein, den subjektiven Fehlerbegriff abweichend von der bisherigen Rechtsprechung nicht auf die Beurteilung bilanzrechtlicher Rechtsfragen zu erstrecken. Diese sollte die Finanzverwaltung vielmehr allein auf der Grundlage des objektiv geltenden Rechts beurteilen müssen, auch wenn sie zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz noch nicht geklärt waren. Danach wäre das FA bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung in Bezug auf zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärte Rechtsfragen nicht an die Auffassung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen eingereichten Bilanz zu Grunde liegt; die Vorlagefrage wäre zu verneinen.

26 1. Bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung

27 Der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) und des Obersten Finanzgerichtshofs (OFH) lässt sich --soweit ersichtlich-- bei der Auslegung des Fehlerbegriffs keine subjektive Komponente entnehmen (vgl. RFH-Urteile vom 7. Oktober 1932 I A 53/31, RStBl 1932, 1075; vom 25. Oktober 1933 I A 44/32, RStBl 1934, 410; OFH-Urteil vom 13. Juni 1950 IV 37/50 U, BStBl I 1951, 179). Im RFH-Urteil vom 23. Mai 1935 I A 110/33 (RStBl 1935, 1467) heißt es, die steuerlichen Vorschriften strebten objektiv richtige Bilanzansätze an.

28 Auf die subjektiven Erkenntnismöglichkeiten des Bilanzierenden stellt erstmals das Senatsurteil vom 11. Oktober 1960 I 56/60 U (BFHE 72, 8, BStBl III 1961, 3) ab. Es kommt zu dem Ergebnis, dass der Steuerpflichtige aufgrund einer erst nach Aufstellung der Bilanz erlangten Tatsachenkenntnis über die fehlende Bonität einer aktivierten Forderung die Bilanz nicht nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigen dürfe. Zur Begründung heißt es in dem Urteil, dass selbst bei objektiv gegebener Überschuldung der Forderungsschuldnerin zum Bilanzstichtag eine Bilanzberichtigung nicht in Betracht komme, weil eine unrichtige Bilanzierung und damit eine Pflicht, die Bilanz zu berichtigen, nicht vorliege. Handelsrecht und Steuerrecht könnten von dem Kaufmann nicht mehr verlangen, als dass er seine bis zur Aufstellung der Bilanz erlangte Kenntnis von dem am Bilanzstichtag vorliegenden Sachverhalt pflichtgemäß und gewissenhaft bei der Aufstellung der Bilanz verwerte. Kenne er bei der Aufstellung der Bilanz Tatsachen nicht, die seine Forderungen als nicht vollwertig erscheinen ließen, so könne er nicht verpflichtet werden, die von ihm nach bestem Wissen aufgestellte Bilanz, wenn er später diese Kenntnis erlange, zu berichtigen.

29 Mit dem Urteil in BFHE 117, 44, BStBl II 1976, 88 hat der IV. Senat des BFH die Maßgeblichkeit der subjektiven Erkenntnismöglichkeiten des Bilanzierenden bei Aufstellung der Bilanz über die Beurteilung von Tatsachen hinaus auch auf Rechtsfragen ausgedehnt. Eine Bilanz ist danach nicht falsch und berichtigungsbedürftig, wenn sich nach ihrer Aufstellung herausstellt, dass bestimmte tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv anders waren als bei der Aufstellung der Bilanz angenommen wurde. Vielmehr ist eine Bilanz bereits dann richtig, wenn sie den im Zeitpunkt ihrer Aufstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse entspricht, d.h. wenn sie subjektiv richtig ist. In dem Urteil in BFHE 170, 217, BStBl II 1993, 392 hat der IV. Senat diese Grundsätze auf den Fall einer Rechtsprechungsänderung angewendet, in welchem es um die Aktivierbarkeit von Kanalbaubeiträgen als nachträgliche Anschaffungskosten auf ein Grundstück

ging. Danach liegt ein zur Bilanzänderung berechtigender Fehler nicht vor, wenn der Steuerpflichtige bei der Bilanzaufstellung nach der seinerzeitigen höchstrichterlichen Rechtsprechung verfahren ist, diese Rechtsprechung danach aber durch ein neueres Urteil aufgegeben worden ist.

- 30** An die Einbeziehung der Beurteilung von Rechtsfragen in den subjektiven Fehlerbegriff hat der vorlegende Senat in jüngerer Zeit in einer Reihe von Entscheidungen angeknüpft, in denen die Steuerpflichtigen im Wege von Bilanzberichtigungen nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG nachträglich gewinnmindernde Rückstellungen für drohende Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) gebildet hatten, deren Berechtigung zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung umstritten und höchstrichterlich noch nicht geklärt war, die aber später vom BFH anerkannt worden waren (Senatsurteile in BFHE 213, 326, BStBl II 2006, 688, und in BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818: Rückstellungen für künftige Beihilfeansprüche; Senatsurteile in BFHE 220, 361, BStBl II 2008, 669; in BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924; vom 16. Dezember 2008 I R 54/08, BFH/NV 2009, 746: Rückstellungen für künftige Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen). Der Senat hat in diesen Fällen die ursprünglichen Bilanzen nicht als fehlerhaft i.S. von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG angesehen, weil das Unterlassen der Rückstellungsbildung aufgrund der ungeklärten Rechtslage zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung eine vertretbare Entscheidung gewesen sei; wenn eine bestimmte Bilanzierungsfrage nicht durch die Rechtsprechung abschließend geklärt sei, sei jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als in diesem Sinne "richtig" anzusehen. In einem solchen Fall sei der objektiv gegebene Bilanzierungsfehler bei derjenigen Veranlagung zu korrigieren, der die erste nach dem Offenbarwerden des Fehlers aufgestellte Bilanz zugrunde liegt (Senatsurteil in BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818).
- 31** In dem Urteil in BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818 hat der Senat überdies betont, dass in diesen Fällen auch die Finanzverwaltung im Rahmen der Steuerfestsetzung an die vom Steuerpflichtigen zulässigerweise gebildeten Bilanzansätze gebunden sei. Das FA dürfe von diesen Bilanzansätzen zwar abweichen, wenn sie den GoB nicht entsprächen; das sei aber auch in diesem Zusammenhang nach dem Maßstab des Verhaltens eines ordentlichen Kaufmanns zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zu beurteilen, nach denen im dortigen Streitfall ein Verstoß gegen Buchführungsgrundsätze nicht vorgelegen habe.
- 32** 2. Auffassung der Finanzverwaltung
- 33** Die Finanzverwaltung praktiziert den subjektiven Fehlerbegriff im Bereich der Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich so, wie er vom BFH entwickelt wurde (R 4.4 Abs. 1 Sätze 1 bis 5 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs --EStH-- 2009; vgl. auch BMF-Schreiben vom 11. März 2008, BStBl I 2008, 496 --zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von Altersteilzeitvereinbarungen nach dem Altersteilzeitgesetz--; Verfügungen der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf [und Münster] vom 10. Mai 2005, DB 2005, 1083, und München/Nürnberg vom 1. April 2005, Finanz-Rundschau 2005, 560 --zur Bildung von Rückstellungen für Beihilfeverpflichtungen--). In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige entsprechend der im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bestehenden Verwaltungsauffassung bilanziert hat, lässt R 4.4 Abs. 1 Satz 6 EStH 2009 eine Bilanzberichtigung zu, wenn der Steuerpflichtige sich zwar bei der Bilanzierung an die damalige Verwaltungsauffassung gehalten hat, jedoch seine gegenteilige Rechtsauffassung durch Zusätze oder Vermerke bei der Bilanzaufstellung dokumentiert hat. Diese --wohl als Billigkeitsmaßnahme zu charakterisierende-- Möglichkeit zur Bilanzberichtigung setzt allerdings nicht nur voraus, dass die gegenteilige Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen durch die höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt wird, sondern auch, dass sich aufgrund dieser Rechtsprechung die Verwaltungsmeinung geändert hat. Eine darauf gestützte Bilanzberichtigung kommt also nur in Betracht, wenn das BFH-Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht und nicht mit einem "Nichtanwendungserlass" des BMF belegt ist.
- 34** Keine dezidierte Stellungnahme der Finanzverwaltung findet sich zu der Frage, inwiefern diese sich selbst an eine der Bilanz zu Grunde liegende Rechtsauffassung zu einer ungeklärten Rechtsfrage gebunden sieht, die sich zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung im Bereich des subjektiv "Richtigen" befand und deren Fehlerhaftigkeit sich erst nachträglich erwiesen hat. Im Streitfall hat das FA in der Revisionserwiderung die --nach Auffassung des Senats unzutreffende-- Ansicht vertreten, das Unterlassen der Bildung des aktiven RAP durch die Klägerin sei zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung nicht vertretbar und damit auch subjektiv falsch gewesen.
- 35** 3. Sonstige Stellungnahmen zum subjektiven Fehlerbegriff
- 36** a) Für die Handelsbilanz wird der subjektive Fehlerbegriff als Ausprägung der GoB im Schrifttum grundsätzlich anerkannt (vgl. Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer --IDW-- vom 12. April 2007, Tz. 14, Fachnachrichten IDW 2007, 265, 267; Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., AktG § 172 Rz 43; Ellrott/Schubert in Beck'scher Bilanz-Kommentar, a.a.O., § 253 HGB Rz 805; Welf Müller in Westermann u.a., Festschrift Quack, 1991, S.

359, 367; Schön in Canaris u.a., 50 Jahre Bundesgerichtshof, 2000, Bd. II, S. 153, 155 f.; Schulze-Osterloh, BB 2007, 2335). Unterschiedliche Auffassungen bestehen zu der Frage, ob die Erkenntnismöglichkeiten des gewissenhaften und pflichtgemäß handelnden Kaufmanns zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung oder zum Zeitpunkt der Feststellung der Bilanz maßgeblich sein sollen (zum Diskussionsstand Küting/Kaiser, Die Wirtschaftsprüfung 2000, 577). Im Hinblick auf die Beurteilung von Rechtsfragen wird diskutiert, ob auch für diejenigen Rechtsfragen, die sich auf die Bilanzierung selbst beziehen, der subjektive Maßstab gelten soll oder nur für solche, deren Beantwortung lediglich für die Erfassung des für die Bilanzierung maßgeblichen Sachverhalts erforderlich ist (in letzterem Sinne Schulze-Osterloh, BB 2007, 2335, 2336).

- 37** b) Für die Steuerbilanz ist die Literatur der BFH-Rechtsprechung zum subjektiven Fehlerbegriff teilweise gefolgt (vgl. Frotscher, a.a.O., § 4 Rz 434 ff.; Crezelius in Kirchhof, a.a.O., § 4 Rz 235 f.; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., §§ 4, 5 EStG Rz 531 ff.; Wied in Blümich, a.a.O., § 4 EStG Rz 983; Strahl in Korn, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz 421; Heinicke in Schmidt, a.a.O., § 4 Rz 681; Ellrott/Schubert in Beck'scher Bilanz-Kommentar, a.a.O., § 253 HGB Rz 805).
- 38** Andere lehnen die Rechtsprechung grundsätzlich ab (Günther, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 1963, 63; Sauer, StBp 1977, 173, 175; Weber-Grellet in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz C 106 ff.; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 4 Rz 411; Kühnen in Bordewin/Brandt, a.a.O., § 4 Rz 1040, 1046; Meurer in Lademann, Einkommensteuergesetz, § 4 EStG Rz 815; Tetzlaff/Schallock, StBp 2007, 148, 150; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 17 Rz 37; Flume, DB 1981, 2505, 2507; vgl. auch Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 3 V a.E.). Sie entnehmen dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ausschließlich objektive Merkmale und sehen die Funktion der Steuerbilanz als Mittel zur Gewinnermittlung und damit zur gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung nur auf der Grundlage von objektiv richtigen Ansätzen als gewährleistet an.
- 39** Ein Teil des Schrifttums zieht die Anwendung des subjektiven Fehlerbegriffs zumindest auf die Beurteilung ungeklärter Rechtsfragen in Zweifel (vgl. Herzig/Nitzschke, DB 2007, 304, 306 ff.; Werra/Rieß, DB 2007, 2502, 2504 ff.; Prinz/Schulz, DStR 2007, 776, 778 f.; Vliegen, Die Steuerberatung 2007, 111, 115 f.; i.E. auch Strahl in Korn, a.a.O., § 4 Rz 421.2; a.A. --der bisherigen Rechtsprechung zustimmend-- Frotscher, a.a.O., § 4 Rz 437 f.; Hoffmann, Der GmbH-Steuer-Berater 2008, 58, 59). Schulze-Osterloh (BB 2007, 2335, 2336) differenziert noch weiter und nimmt entsprechend der von ihm zur Handelsbilanz vertretenen Auffassung nur die Beurteilung jener Rechtsfragen vom subjektiven Maßstab aus, die sich auf die Bilanzierung beziehen --insbesondere die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung--, nicht aber solche, deren Beantwortung lediglich für die Erfassung des für die Bilanzierung maßgeblichen Sachverhalts erforderlich ist.
- 40** c) Mit einer aus dem subjektiven Fehlerbegriff ggf. zu entnehmenden Bindung auch der Finanzverwaltung an die der Bilanzierung zugrunde liegende Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen befasst sich die Literatur nicht eingehend. Teilweise wird der Rechtsprechung --nämlich dem Senatsurteil in BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818-- eine solche Bindung entnommen (Rödder/Hageböke, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2008, 401, 406; vgl. auch Tetzlaff/Schallock, StBp 2007, 148, 151); teilweise wird sie als "zu weitgehend" (Werra/Rieß, DB 2007, 2502, 2506) bzw. unter Hinweis auf die Gesetzesbindung der Finanzverwaltung nach § 85 der Abgabenordnung --AO-- (Schulze-Osterloh, BB 2007, 2335, 2336) abgelehnt (vgl. auch Buciek in Blümich, a.a.O., § 5 Rz 219, und in Höchstgerichtliche Finanzrechtsprechung 2008, 1224 sowie Kühnen in Bordewin/Brandt, a.a.O., § 4 Rz 1040, die unterschiedliche Fehlerbegriffe im Rahmen von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG einerseits und im Rahmen von § 5 Abs. 1 EStG andererseits in Erwägung ziehen).
- 41** 4. Stellungnahme des vorliegenden Senats
- 42** Der Senat hält es für vorzugswürdig, den subjektiven Fehlerbegriff nicht auf die Beurteilung bilanzrechtlicher Rechtsfragen zu erstrecken.
- 43** a) Vorausgeschickt sei, dass der Senat sich weiterhin dafür ausspricht, die Bindungswirkung der vom Steuerpflichtigen erstellten Bilanz für die Finanzverwaltung nach den gleichen Maßstäben zu beurteilen, wie sie für die "Richtigkeit" der Bilanz im Rahmen des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG gelten. Das FA sollte an die vom Steuerpflichtigen im Rahmen der GoB zulässigerweise gebildeten Bilanzansätze gebunden bleiben (Senatsurteil in BFHE 218, 221, BStBl II 2007, 818). Würde man es anders sehen und z.B. eine Bindung des FA nur an die objektiv richtigen Bilanzansätze bejahen, während für § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG weiterhin uneingeschränkt der subjektive Fehlerbegriff beibehalten würde, wäre § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG weitgehend sinnentleert. Denn das FA müsste auch unabhängig von der Vornahme einer Bilanzberichtigung durch den Steuerpflichtigen stets die objektiv "richtigen" Ansätze zugrunde

legen und --zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen-- von der Bilanz abweichen, auch soweit diese zum Aufstellungszeitpunkt subjektiv richtig gewesen sein mögen und vom Steuerpflichtigen selbst deshalb nicht mehr geändert werden könnten. Ein Gleichlauf zwischen der Bindungswirkung der Bilanz für den Steuerpflichtigen einerseits und für die Finanzverwaltung andererseits wäre demgegenüber systemgerecht und ist deshalb vorzugswürdig.

- 44** b) Auch besteht aus Sicht des Senats keine Notwendigkeit, den subjektiven Fehlerbegriff ganz aufzugeben. Für die Beurteilung der für die Bilanzierung maßgeblichen tatsächlichen Umstände kann vielmehr weiterhin auf die subjektiven Erkenntnismöglichkeiten des ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zum Aufstellungszeitpunkt abgestellt werden. Dieser Sichtweise kommt in gewisser Hinsicht eine Befriedungsfunktion zu. Sie verhindert einerseits, dass der Steuerpflichtige seine ursprünglichen Einschätzungen in Bezug auf für die Bilanzierung erforderliche Prognosen, Schätzungen oder Beurteilungen von hypothetischen Kausalverläufen nachträglich --je nach Opportunität-- revidieren kann. Andererseits bewahrt sie den Steuerpflichtigen davor, dass die Finanzverwaltung durch nachträgliche Ermittlungen versucht, die Tatsachengrundlage der Bilanz zu erschüttern (z.B. in Bezug darauf, ob der Schuldner einer wegen fehlender Bonität ausgebuchten Forderung am Bilanzstichtag nicht doch noch über dem Bilanzierenden verborgen gebliebenes Vermögen verfügt hat). Durch den mit dem Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtliniengesetz) vom 19. Dezember 1985 (BGBl I 1985, 2355) normierten Grundsatz, wonach im Jahresabschluss alle "vorhersehbaren" Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen sind, auch wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung bekannt geworden sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), hat der subjektive Fehlerbegriff überdies zumindest ansatzweise Eingang in das positive Gesetzesrecht gefunden (Schön in Canaris u.a., a.a.O., S. 153, 155 f.; Schulze-Osterloh, BB 2007, 2335, 2336). Auch kommen die Gegner des subjektiven Fehlerbegriffs durch die Einräumung großzügiger Beurteilungsspielräume und Entscheidungsprärogativen (vgl. Weber-Grellet in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz C 112; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 4 EStG Rz 411) faktisch ebenfalls zu einer Einschränkung der Fehlertatbestände, so dass sich in der Praxis vielfach keine wesentlich unterschiedlichen Ergebnisse ergeben dürften (vgl. Herzig/Nitzschke, DB 2007, 304, 306; Werra/Rieß, DB 2007, 2502, 2503).
- 45** c) In Bezug auf die Beurteilung bilanzrechtlicher Fragen hält der Senat indes ein Abstellen auf die Erkenntnismöglichkeiten des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aus mehreren Gründen nicht für sachgerecht.
- 46** aa) Ein subjektiver Maßstab in Bezug auf Rechtsfragen ist dem Verfahren der steuerlichen Gewinnermittlung prinzipiell fremd. Hinsichtlich aller anderen Rechtsfragen, die sich außerhalb der Feststellung des Bilanzgewinns im Rahmen der Gewinnermittlung stellen, ist allein die tatsächlich bestehende objektive Rechtslage maßgeblich und sind deshalb weder Steuerpflichtiger noch Finanzverwaltung an eine zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar erscheinende der Steuererklärung zugrunde liegende Rechtsauffassung gebunden. Das gilt auch für Rechtsfragen, die --auch wenn sie die Bilanzansätze an sich nicht berühren-- mit Bilanzierungsfragen in Zusammenhang stehen können, wie beispielsweise solche in Zusammenhang mit der Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben, mit der Erfassung von Übernahmegewinnen gemäß § 12 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (vgl. zu beidem das Senatsurteil in BFHE 220, 361, BStBl II 2008, 669) oder mit verdeckten Gewinnausschüttungen i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1996. Ein überzeugender Grund dafür, unterschiedliche Beurteilungsmaßstäbe anzusetzen, je nach dem ob sich ein gewinnrelevanter Vorgang innerhalb oder außerhalb der Bilanz vollzieht, besteht nicht.
- 47** bb) Der Sache nach besteht bei Anerkennung einer subjektiven Einschätzungsprärogative hinsichtlich der Beantwortung ungeklärter Bilanzierungsfragen eine wahlrechtsähnliche Situation; der Steuerpflichtige kann sich für eine von mehreren vertretbaren Rechtspositionen entscheiden (vgl. Senatsurteil in BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924). Das führt zwangsläufig dazu, dass der Steuerpflichtige bzw. dessen Berater bemüht sein müssen, bei allen streitigen bzw. streitrelevanten Bilanzierungsfragen schon bei Aufstellung der Bilanz jeweils bis an die Grenze des kaufmännisch gerade noch Vertretbaren zu gehen (vgl. die Empfehlungen von Rödder/Hageböke, Ubg 2008, 401, 405), um sich die Möglichkeit zu erhalten, von einer künftigen höchstrichterlichen Entscheidung zu der Bilanzierungsfrage --so sie zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden wird-- zu profitieren. Diese Situation erhöht das Konfliktpotential zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung im Veranlagungs- und Betriebsprüfungsverfahren und kann auch für den Steuerpflichtigen von Nachteil sein. Denn diese Vorgehensweise steigert das Risiko späterer Steuernachforderungen mit --nicht abzugsfähigen-- Nachforderungszinsen gemäß § 233a AO (vgl. Werra/Rieß, DB 2007, 2502); der bisherigen pragmatischen Praxis, die Steuerbilanz zunächst auf der Grundlage der Verwaltungsauffassung zu erstellen und eine rechtliche Klärung erst im Rahmen der Betriebsprüfung

bzw. des sich anschließenden Rechtsbehelfsverfahrens zu suchen (dazu Werra/Rieß, DB 2007, 2502; Herzig/Nitzschke, DB 2007, 304, 307; Rödder/ Hageböke, Ubg 2008, 401, 407), wird auf diese Weise die Grundlage entzogen. Eine solche Entwicklung sollte die Rechtsprechung nicht fördern.

- 48 cc) Überdies erscheint die wahlrechtsähnliche Situation in Bezug auf die Beurteilung von Rechtsfragen unter dem verfassungsrechtlichen Aspekt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht unproblematisch. Denn wenn nicht die objektive Rechtslage, sondern der vom Steuerpflichtigen konkret gewählte Bilanzansatz für die Gewinnermittlung maßgeblich ist, kann dies zu einer unterschiedlichen Besteuerung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte nur aufgrund von bilanztechnischen Entscheidungen der Steuerpflichtigen führen.
- 49 dd) Ein entscheidender Nachteil der Erstreckung des subjektiven Fehlerbegriffs auf die Beurteilung bilanzrechtlicher Zweifelsfragen liegt aus Sicht des Senats darin, dass sie bei konsequenter Befolgung im Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung zu einer Waffenungleichheit zu Lasten der Finanzverwaltung führt und einer ausgewogenen Rechtsfortbildung im Bilanzsteuerrecht hinderlich ist.
- 50 Denn der Steuerpflichtige könnte auf dieser Grundlage bei ungeklärter Rechtslage durch die Entscheidung für einen (ggf. gerade noch) vertretbaren Bilanzansatz ein Faktum schaffen, an das die Finanzverwaltung und die Gerichte in dem betreffenden Steuerverfahren in einer Weise gebunden wären, dass die materiell-rechtliche Richtigkeit des Bilanzansatzes nicht mehr entscheidungserheblich wäre. Das FA hätte dann nämlich in Bezug auf den Bilanzansatz zunächst nur zu prüfen, ob dieser sich noch im Rahmen des vertretbaren Meinungsspektrums befindet; ist das der Fall, besteht in dem betreffenden Verfahren kein Anlass mehr, sich überhaupt noch mit der objektiven materiellen Rechtslage zu befassen. In gleicher Weise müsste das FG verfahren. Käme dieses zu dem Ergebnis, dass die der Bilanzierung zugrunde liegende Rechtsauffassung aus der Sicht des Bilanzstichtags oder des Zeitpunkts der Bilanzaufstellung noch vertretbar ist, wäre die objektive Rechtslage aus seiner Sicht nicht entscheidungserheblich. Eine Klärung der materiell-rechtlichen Streitfrage könnte das FA somit nur dadurch herbeizuführen versuchen, dass es einen auf seiner eigenen materiellen Rechtsauffassung beruhenden --und damit fehlerhaften-- Steuerbescheid erlässt und darauf hofft, dass das FG oder ggf. der BFH die Revision trotz Fehlens der dafür erforderlichen Voraussetzungen zulassen und der BFH sodann per obiter dictum die bilanzrechtliche Streitfrage klärt. Der Erfolg der Finanzverwaltung bestünde in diesem Fall aber auch nur darin, dass sie ihre Rechtsauffassung --falls sie vom BFH bestätigt wird-- hinsichtlich der zeitlich nach Ergehen der abschließenden BFH-Entscheidung aufgestellten Bilanzen zur Geltung bringen könnte.
- 51 Auch hätte die Finanzverwaltung keine Handhabe dafür, eine bisher allseits akzeptierte Bilanzierungspraxis infrage zu stellen oder eine neue bilanzrechtliche Rechtsfrage aufzuwerfen und gerichtlich klären zu lassen. Denn in jedem Fall könnte sich der Steuerpflichtige auf die bisher anerkannte Praxis und die damit gegebene subjektive Richtigkeit des betreffenden Bilanzansatzes berufen. Der Finanzverwaltung wäre es mithin verwehrt, neue bilanzrechtliche Vorstellungen zur gerichtlichen Prüfung zu stellen. Initiativen zur Fortentwicklung des Bilanzrechts könnten nur von den Steuerpflichtigen ausgehen.
- 52 ee) Schließlich ist zu bedenken, dass Steuerbescheide und Gerichtsurteile, die bilanzrechtliche Fragen anhand der objektiven Rechtslage beurteilen, regelmäßig auf eine größere Akzeptanz stoßen würden. Es ist einerseits dem Bilanzierenden, der sich bei der Bilanzaufstellung z.B. an eine damalige Bilanzierungspraxis oder Verwaltungsauffassung gehalten hat, nur schwer vermittelbar, dass er --obwohl die Veranlagung noch "offen" ist-- von einer zwischenzeitlich ergangenen höchstrichterlichen Entscheidung zugunsten der Steuerpflichtigen nicht soll profitieren können. Im umgekehrten Fall ist es der Allgemeinheit gegenüber schwer zu rechtfertigen, trotz grundsätzlicher Änderbarkeit der Steuerfestsetzung einen Bilanzansatz anzuerkennen, der sich zwischenzeitlich als rechtlich unzutreffend herausgestellt hat. Ein Gleichlauf zwischen der Änderbarkeit der Steuerfestsetzung einerseits und der Bilanzansätze andererseits würde demgegenüber zu in sich konsistenteren und deshalb überzeugungskräftigeren Ergebnissen führen.
- 53 d) Bei der Entscheidung über die Vorlagefrage zu bedenken ist allerdings, dass --jedenfalls nach Auffassung des vorlegenden Senats-- auf der Grundlage der vorstehenden Argumentation der subjektive Maßstab in Bezug auf die Beurteilung von Rechtsfragen nicht nur dann nicht zur Anwendung kommen dürfte, wenn es --wie in dem der Vorlage zugrunde liegenden Sachverhalt-- um die Beurteilung von noch ungeklärten Rechtsfragen geht. Vielmehr könnte nach diesen Erwägungen auch in den Fällen nicht mehr auf den subjektiven Erkenntnisstand zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung abgestellt werden, in denen die Bilanz auf der Basis einer bislang von der BFH-Rechtsprechung gebilligten Bilanzierungspraxis bzw. Verwaltungsauffassung aufgestellt worden ist und der BFH diese Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ändert (so der Sachverhalt des BFH-Urteils in BFHE

170, 217, BStBl II 1993, 392). Der vorlegende Senat ist indes der Auffassung, dass diese Konsequenz kein triftiger Grund ist, von der vorgeschlagenen Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs für die Beurteilung bilanzrechtlicher Fragen abzusehen, zumal die Änderung einer bisher von der Verwaltung angewendeten höchstrichterlichen Rechtsprechung nach der Vertrauensschutzregel des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden darf.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de