

Urteil vom 09. Mai 2012, X R 38/10

Bilanzkorrektur nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs bei fehlerhafter Aktivierung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens - keine Schlussbilanz bei Teilbetriebsveräußerung - Ablösung von notwendigen Kraftfahrzeugstellplätzen

BFH X. Senat

EStG § 4, EStG § 5, EStG § 16 Abs 1, EStG § 16 Abs 2, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 3, HGB § 255 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Oktober 2010, Az: 15 K 261/09

Leitsätze

1. Wurden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens in einem bestandskräftig veranlagten Jahr nur unvollständig aktiviert, führt der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs zu einer erfolgswirksamen Nachaktivierung im ersten verfahrensrechtlich noch offenen Jahr.
2. Im Fall der fehlerhaften Aktivierung eines Wirtschaftsguts ist die BFH-Rechtsprechung zur Korrektur überhöhter AfA-Sätze nicht einschlägig.
3. Bei einer Teilbetriebsveräußerung muss keine Schlussbilanz aufgestellt werden; der Veräußerungsgewinn ist --ggf. im Rahmen einer Schätzung-- unter Berücksichtigung der Grundsätze der §§ 4 und 5 EStG zu ermitteln.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2000 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger betrieb bis zum 29. Februar 2000 einen Einzelhandel mit Spielwaren und Geschenkartikeln, bestehend aus den Teilbetrieben in A und B. Seine Einkünfte ermittelte er durch Bestandsvergleich nach § 5 Abs. 1 i.V.m. § 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG).
- 2 Die Filiale in A betrieb der Kläger in angemieteten Räumen, die er im Jahr 1998 umbaute. Er hatte sich dabei gegenüber der Stadt A zur Ablösung von sieben notwendigen Kraftfahrzeugstellplätzen verpflichtet. Als Ablösungsbetrag waren 49.950 DM festgesetzt und vom Kläger am 27. Januar 1999 bezahlt worden. Bei der Schlussabnahme des Bauvorhabens wurde festgestellt, dass der Kläger die Räumlichkeiten bereits nutzte.
- 3 Den Ablösungsbetrag passivierte der Kläger im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1998 als kurzfristige sonstige Verbindlichkeit, wobei er als Gegenkonto "sonstige Aufwendungen" buchte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 1998 und 1999.
- 4 Zum 1. März 2000 veräußerte der Kläger den Teilbetrieb in A an seinen Sohn zu einem Kaufpreis vom 1.879.635 DM. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2000 gab der Kläger in der Anlage GSE Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von 199.477 DM und einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 221.467 DM an. Diesen Veräußerungsgewinn ermittelte der Kläger durch Gegenüberstellung des Kaufpreises mit den Buchwerten der übertragenen Wirtschaftsgüter, einschließlich der Mietereinbauten aus dem Bauvorhaben 1998 mit einem Buchwert von 942.668 DM. Er beantragte die Berücksichtigung eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG und im Übrigen für den Veräußerungsgewinn die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 EStG. Die Einkommensteuerveranlagung 2000 wurde zunächst erklärungsgemäß durchgeführt.
- 5 Nach einer Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 bezifferte das FA den Ablösungsbetrag für die Stellplätze mit 45.000 DM und vertrat unter Bezugnahme auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6. Mai 2003 IX R 51/00

(BFHE 202, 305, BStBl II 2003, 710) die Auffassung, dass der Ablösungsbetrag zu den Herstellungskosten der Mietereinbauten gehöre und deshalb kein "sofort abziehbarer Aufwand" sei. Da der Bilanzansatz für das Wirtschaftsgut "Mietereinbauten" zum 31. Dezember 1999 unrichtig und die Bilanz nicht mehr änderbar sei, müsse der Fehler im Rahmen der ersten offenen Bilanz erfolgswirksam berichtigt werden. Dies sei die Bilanz, die im Rahmen der Teilbetriebsveräußerung zum 29. Februar 2000 aufzustellen sei. Infolgedessen gelangte das FA zu einem um 44.700 DM geminderten Veräußerungsgewinn (45.000 DM als nach Ansicht des Prüfers bezahlte Ablösung abzüglich Absetzung für Abnutzung --AfA-- für die Zeit vom 1. Januar bis 29. Februar 2000 in Höhe von 300 DM) und zu einer entsprechenden Erhöhung des laufenden Ergebnisses des Jahres 2000.

- 6 Einspruch und Klage gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. Mai 2006 blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung u.a. aus, die Bilanz 1998 sei --wie der Kläger als ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann habe wissen müssen-- unrichtig gewesen, da der Ablösungsbetrag für die Einstellplätze zu den Herstellungskosten der Mietereinbauten gehöre und er daher hätte aktiviert werden müssen. Nach der Rechtsprechung des BFH seien fehlerhafte Bilanzansätze, die sich erfolgswirksam ausgewirkt hätten, grundsätzlich im Jahr der Fehlerentstehung zu berichtigen. Sei dies nicht möglich, weil die Steuerbescheide verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar seien, sei die Berichtigung im ersten Jahr nachzuholen, in der sie mit steuerlicher Wirkung möglich sei. Das FA sei berechtigt gewesen, bei der Ermittlung des Wertes des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung den Ablösungsbetrag als Herstellungskosten zu aktivieren. Nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG sei das Betriebsvermögen für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG zu ermitteln. Der Buchwert der Mietereinbauten sei daher unter Berücksichtigung der materiell-rechtlichen Wertvorschriften anzusetzen; für die Mietereinbauten schrieben § 5 Abs. 1 und 6 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG und §§ 253 Abs. 1 Satz 1, 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zwingend den Ansatz der tatsächlich angefallenen Herstellungskosten abzüglich der AfA vor.
- 7 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung des § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG sowie der §§ 4 und 5 Abs. 1 EStG. Eine Bilanzberichtigung zum 29. Februar 2000, durch welche das laufende Ergebnis um 44.700 DM höher und der Veräußerungsgewinn um denselben Betrag niedriger festgesetzt worden sei, sei nicht zulässig gewesen, da der Kläger auf diesen Zeitpunkt keine letzte Schlussbilanz habe aufstellen müssen.
- 8 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. Mai 2006 in Gestalt des Einspruchsbescheides vom 2. Juni 2009 dahingehend abzuändern, dass der Veräußerungsgewinn um 44.700 DM erhöht und das laufende Ergebnis aus dem Gewerbebetrieb um den entsprechenden Betrag vermindert wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Es trägt vor, nur die Gewinnanteile, die ursächlich durch die Veräußerung entstanden seien, zählten zum steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn. Die Gewinnerhöhung durch die (fiktive) Aktivierung der Herstellungskosten sei jedoch nicht durch die Veräußerung des Teilbetriebs verursacht worden, sondern durch die zuvor fehlerhafte Behandlung als Aufwand.
- 11 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten, ohne einen Antrag zu stellen. Es hat vorgetragen, im Falle einer Teilbetriebsveräußerung sei zwar keine Schlussbilanz aufzustellen, der Veräußerungsgewinn sei aber im Rahmen einer Schätzung vom laufenden Gewinn unter Berücksichtigung der Grundsätze zum Bilanzenzusammenhang abzugrenzen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Ablösungsbetrag in Höhe von 44.700 DM zum 29. Februar 2000 als Herstellungskosten der Mietereinbauten zu berücksichtigen, der laufende Gewinn aus Gewerbebetrieb vom 1. Januar bis 29. Februar 2000 zu erhöhen und der Veräußerungsgewinn entsprechend zu mindern war.
- 13 Der begünstigte Veräußerungsgewinn ist vom laufenden Gewinn des Gesamtbetriebs abzugrenzen, ohne dass bei einer Teilbetriebsveräußerung eine Schlussbilanz aufzustellen ist. Der Wert des Betriebsvermögens ist nach den

Grundsätzen der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG auf den Zeitpunkt der Veräußerung zu schätzen (unten 1.). Der Ablösungsbetrag im Jahr 1998 war als Teil der Herstellungskosten der Mietereinbauten zu aktivieren (unten 2.). Die fehlerhafte Nichtaktivierung des Ablösungsbetrags kann nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs entsprechend nachgeholt werden (unten 3.).

- 14 1. Gemäß § 16 Abs. 2 EStG ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Der Wert des Betriebsvermögens ist für den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung nach den §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG zu ermitteln.
- 15 a) Nach § 6 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung hat der Steuerpflichtige bei der Veräußerung eines Gesamtbetriebs zur Ermittlung des laufenden Gewinns auf den Zeitpunkt der Veräußerung eine Bilanz aufzustellen ("letzte Schlussbilanz"; vgl. Senatsurteil vom 3. Juli 1991 X R 163-164/87, BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802, unter 2.c). Die letzte Schlussbilanz schließt die laufende gewerbliche Tätigkeit ab.
- 16 Bei der Veräußerung eines Teilbetriebs ist dagegen die Erstellung einer Schlussbilanz nicht erforderlich; die Teilbetriebsveräußerung stellt für den Gesamtbetrieb lediglich einen laufenden Geschäftsvorfall dar (vgl. ebenso BFH-Urteil vom 24. November 1988 IV R 252/84, BFHE 155, 255, BStBl II 1989, 312, unter 2., für den Fall, dass ein Gesellschafter während des Wirtschaftsjahres aus einer mehrgliedrigen Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ausscheidet).
- 17 b) Indes ist es auch bei einer Teilbetriebsveräußerung unerlässlich, den (begünstigten) Veräußerungsgewinn vom laufenden Gewinn des Gesamtbetriebs abzugrenzen. Materiell-rechtlich sind dabei die gleichen Grundsätze wie bei einer Gesamtbetriebsveräußerung zugrunde zu legen (vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG).
- 18 Mangels Erstellung einer Schlussbilanz ist der Wert des Betriebsvermögens nach den Grundsätzen der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG auf den Zeitpunkt der Veräußerung zu schätzen (BFH-Urteil vom 12. Juni 1975 IV R 10/72, BFHE 116, 341, BStBl II 1975, 853; Kobor in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 337; Reiß, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16 Rz E 44; siehe auch Senatsurteil vom 23. März 2011 X R 28/09, BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753, in dem darauf hingewiesen wird, dass auch der anteilige Jahresgewinn eines Mitunternehmers in Fällen der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils während des Wirtschaftsjahres im Wege der Schätzung ermittelt werden kann).
- 19 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist im Streitfall das veräußerte Betriebsvermögen mit dem auf den Veräußerungszeitpunkt 29. Februar 2000 nach Maßgabe der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ermittelten Buchwert anzusetzen.
- 20 Als Herstellungskosten nach § 5 EStG i.V.m. § 255 Abs. 2 HGB sind Ablöseverpflichtungen, die in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Herstellung eines Gebäudes anfallen, zu aktivieren (BFH-Urteile vom 8. März 1984 IX R 45/80, BFHE 141, 237, BStBl II 1984, 702, und in BFHE 202, 305, BStBl II 2003, 710). Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass der Ablösungsbetrag für die Kfz-Stellplätze im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den Baumaßnahmen am Mietgrundstück stand, so dass er bei den Herstellungskosten der Mietereinbauten hätte aktiviert werden müssen.
- 21 3. Eine Aktivierung des Ablösungsbetrags war zwar weder zum 31. Dezember 1998 noch zum 31. Dezember 1999 möglich, da für beide Jahre bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Der Ablösungsbetrag als Teil der Herstellungskosten der Mietereinbauten kann aber zugunsten des laufenden Gewinns bei der Ermittlung der Buchwerte der Wirtschaftsgüter des veräußerten Teilbetriebs zum 29. Februar 2000 berücksichtigt werden.
- 22 a) Nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs müssen Bilanzen für Zwecke der Veranlagung und der Gewinnfeststellung grundsätzlich im Fehlerjahr und in den Folgejahren berichtigt werden. Ist eine solche Berichtigung jedoch nicht mehr möglich, weil die Feststellungs- oder Steuerbescheide bereits formell und materiell bestandskräftig sind, ist die erfolgswirksame Korrektur in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in der sie mit steuerlicher Wirkung möglich ist. Diese Grundsätze sind ebenso zu beachten, wenn bei einer Teilbetriebsveräußerung auch ohne Erstellung einer Schlussbilanz der Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist.
- 23 b) Der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs gilt nicht ausnahmslos; er kann sowohl unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben als auch dann durchbrochen werden, wenn der fehlerhafte Bilanzansatz (bestandskräftig) in den Vorjahren ohne Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Steuern geblieben ist (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 1998 VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung). Diese Ausnahmefälle sind im Streitfall unstreitig nicht gegeben.

- 24** c) Typische Fälle von erfolgswirksamen Gewinnkorrekturen aufgrund des formellen Bilanzenzusammenhangs sind hingegen nach der Rechtsprechung des BFH u.a. versehentlich nicht oder falsch in der Bilanz ausgewiesene Forderungen (BFH-Urteil vom 30. März 2006 IV R 25/04, BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171), teilweise nicht aktiviertes Vorratsvermögen (BFH-Urteil in BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443) oder zu Unrecht passivierte Darlehensschulden (BFH-Urteil vom 22. Januar 1985 VIII R 29/82, BFHE 143, 71, BStBl II 1985, 308).
- 25** Ebenso hat der BFH entschieden, dass in den Fällen, in denen Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut, die sofort abziehbare Betriebsausgaben waren, fehlerhaft als nachträgliche Anschaffungskosten aktiviert wurden, die Bilanz in der Weise zu berichtigen ist, dass die zu Unrecht aktivierten Aufwendungen erfolgswirksam abgeschrieben werden (BFH-Urteil vom 12. November 1992 IV R 59/91, BFHE 170, 217, BStBl II 1993, 392). Konsequenterweise muss dann auch bei dem umgekehrten Vorgang, wenn Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut, die nachträgliche Herstellungskosten waren, zu Unrecht aber als sofort abziehbare Betriebsausgaben behandelt wurden, in der ersten noch offenen Bilanz eine Berichtigung möglich sein.
- 26** Für den Streitfall, in dem der Ablösungsbetrag im Jahr 1998 fehlerhaft als Betriebsausgabe abgezogen wurde, bedeutet dies, dass der fiktive Restbuchwert des Wirtschaftsguts (hier: Mietereinbauten einschließlich des Ablösungsbetrags unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich abziehbaren AfA) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns anzusetzen ist, so wie er im Rahmen einer Schlussbilanz anzusetzen wäre.
- 27** d) Da es sich um eine fehlerhafte Aktivierung eines Wirtschaftsguts handelt, ist die BFH-Rechtsprechung zur Korrektur überhöhter AfA-Sätze nicht einschlägig, nach der bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die Berichtigung eines Bilanzwertes dann nicht geboten ist, wenn sich der Fehler in den folgenden Jahren durch Ansatz des zutreffenden AfA-Satzes von selbst aufhebt und der richtige Totalgewinn gewährleistet ist (vgl. BFH-Urteile vom 11. Dezember 1987 III R 266/83, BFHE 152, 128, BStBl II 1988, 335, und vom 4. Mai 1993 VIII R 14/90, BFHE 171, 271, BStBl II 1993, 661). Der erkennende Senat sieht keine Notwendigkeit, über diese --eng begrenzte-- Rechtsprechung hinaus weitere Ausnahmen vom Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs zuzulassen.
- 28** 4. Bei der Ermittlung des fiktiven Buchwerts der Mietereinbauten hat das FA seinen Berechnungen zwar irrtümlich einen Ablösungsbetrag in Höhe von 45.000 DM zugrunde gelegt und mit der Abschreibung erst im Jahr 1999 begonnen, obwohl ein Ablösungsbetrag in Höhe von 49.950 DM festgesetzt und gezahlt und die Baumaßnahme bereits 1998 fertig gestellt wurde. Da sich diese beiden Berechnungsfehler im Ergebnis aber zugunsten des Klägers ausgewirkt haben, bleibt es im Hinblick auf das Verböserungsverbot bei der getroffenen Entscheidung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de