

Urteil vom 02. Juni 2016, IV R 39/13

Gewinnermittlungswahlrecht; erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart nach wirksamer Ausübung des Wahlrechts für ein Wirtschaftsjahr

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 13a Abs 1, EStG § 13a Abs 2, EStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 15. Oktober 2013, Az: 9 K 124/12

Leitsätze

1. Maßgeblich für die Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung. Als Beweisanzeichen dafür, dass ein Einzelunternehmer die fertiggestellte Gewinnermittlung als endgültig ansieht, kann u.a. die Tatsache gewertet werden, dass er sie --z.B. durch die Übersendung an das FA-- in den Rechtsverkehr begibt.
2. Nach wirksam ausgeübter Wahl ist ein wiederholter Wechsel der Gewinnermittlungsart für das gleiche Wirtschaftsjahr auch vor Eintritt der Bestandskraft nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes zulässig. Dazu zählt nicht der bloße Irrtum über die steuerlichen Folgen dieser Wahl.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16. Oktober 2013 9 K 124/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2007) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Die Klägerin ist Lehrerin und erzielte im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus diversen Beteiligungen. Der Kläger betrieb im Streitjahr (nebenberuflich) einen landwirtschaftlichen Betrieb, aus dem er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte. Die gesamte landwirtschaftliche Nutzfläche des Betriebs umfasste etwa 70 ha. Hiervon wurden im Streitjahr rd. 10 ha Grünland durch extensive Nutzung (Veräußerung des Aufwuchses) bewirtschaftet, die übrigen Flächen waren verpachtet. Eine Viehhaltung wurde nicht betrieben. Darüber hinaus erzielte der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellter sowie ebenfalls gewerbliche Einkünfte aus diversen Beteiligungen.
- 2** Seinen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ermittelte der Kläger in den Wirtschaftsjahren bis 2006/2007 durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der auch im Streitjahr gültigen Fassung (EStG). In der von den Eheleuten am 6. Januar 2009 eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 erklärte der Kläger Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ./ 6.059 €. Hiervon entfiel ein Teilbetrag in Höhe von 1.333 € auf das Wirtschaftsjahr 2006/ 2007 und ein Teilbetrag von ./ 7.392 € auf das Wirtschaftsjahr 2007/2008. Der Einkommensteuererklärung war eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für das Wirtschaftsjahr 2007/ 2008 (1. Juli 2007 bis 30. Juni 2008) beigefügt, die einen Gewinn in Höhe von ./ 15.811,83 € auswies. Darüber hinaus hatte der Kläger anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart zum 1. Juli 2007 einen Übergangsgewinn in Höhe von 1.028,21 € ermittelt, so dass sich für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 Einkünfte aus

Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ./ 14.783,62 € ergaben. Bei der Ermittlung dieser Einkünfte hatte der Kläger auf das zu seinem Betriebsvermögen gehörende, 34 465 qm große --nach § 55 Abs. 5 EStG mit dem Teilwert bewertete-- Flurstück X (Buchwert zum 1. Juli 2007: 387.676,84 €) eine Teilwertabschreibung in Höhe von 7.000 € vorgenommen.

- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die Teilwertabschreibung auf Grund und Boden mangels Nachweises nicht an und erhöhte den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 um 7.000 € auf ./ 7.783,62 €. Hieraus ergab sich für das Streitjahr ein anteiliger Gewinn in Höhe von (gerundet) ./ 3.892 €. In seinem unter dem 5. Februar 2009 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007 berücksichtigte das FA Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft 2007 in Höhe von ./ 2.559 €.
- 4 Zur Begründung ihres gegen die Nichtberücksichtigung der Teilwertabschreibung gerichteten Einspruchs legten die Kläger das Verkehrswertgutachten eines Sachverständigen vom 9. Oktober 2007 vor, das für das Flurstück X auf den Stichtag 17. September 2007 einen Verkehrswert in Höhe von 71.500 € ergeben hatte. Der landwirtschaftliche Sachverständige des FA stellte in seinem Gutachten vom 1. Juli 2010 einen Verkehrswert auf den 17. September 2007 in Höhe von 124.000 € fest.
- 5 Im Einspruchsverfahren vertrat das FA die Auffassung, dass eine Teilwertabschreibung nicht in Betracht komme, weil der Kläger seinen Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich, sondern durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt habe, bei der die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG keine Anwendung finde.
- 6 Aufgrund dieses Hinweises reichte der Kläger unter dem 12. August 2010 für seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG ein und beantragte, die Bilanz der Besteuerung zugrunde zu legen. Nach dem Betriebsvermögensvergleich ergab sich für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 ein Gewinn in Höhe von ./ 15.384,34 € und ein anteilig auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2007 entfallender Gewinn in Höhe von (gerundet) ./ 7.693 €. Der Kläger war der Ansicht, dass einem Steuerpflichtigen bis zur Bestandskraft des Steuerbescheids ein Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlungsart zustehe. Eine Einschränkung dieses Wahlrechts könne sich nicht aus dem Fehlen einer Eröffnungsbilanz ergeben, da im Streitfall eine Bilanz auf den 30. Juni 2007 aufgestellt worden sei, die zugleich die Eröffnungsbilanz für das folgende Wirtschaftsjahr darstelle. Zudem sei für das Wirtschaftsjahr 2007/ 2008 eine den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechende kaufmännische Buchführung eingerichtet gewesen.
- 7 Ferner machte der Kläger geltend, dass mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2005 ein Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG gestellt worden sei, der eine Bindungswirkung hinsichtlich der Wahl der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 1 EStG für die folgenden vier Wirtschaftsjahre bewirkt habe. Daher sei ein Wechsel der Gewinnermittlungsart ab dem Wirtschaftsjahr 2007/ 2008 zur Einnahmen-Überschussrechnung ohnehin nicht möglich gewesen.
- 8 Nach Erlass eines geänderten Einkommensteuerbescheids 2007 vom 25. März 2010 --der Einspruch der Kläger hatte sich damit nicht erledigt-- wies das FA den Einspruch der Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 28. März 2012 als unbegründet zurück.
- 9 Auf die hiergegen gerichtete Klage änderte das Niedersächsische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 16. Oktober 2013 9 K 124/12 den Einkommensteuerbescheid 2007 --sinngemäß-- vom 25. März 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. März 2012 unter jeweils hälftiger Berücksichtigung des Gewinns aus den Wirtschaftsjahren 2006/2007 (ein Betrag in Höhe von 1.333 €) und 2007/2008 (ein Betrag in Höhe von ./ 7.693 €) --antragsgemäß-- dahingehend ab, dass die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft 2007 in Höhe von ./ 6.360 € berücksichtigt werden. Zwar habe sich der Kläger für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 zunächst wirksam für einen Wechsel der Gewinnermittlungsart entschieden. Später habe er jedoch den Wechsel zur Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung mit dem Einreichen eines nachträglich erstellten Jahresabschlusses i.S. des § 4 Abs. 1 EStG widerrufen. Dabei handele es sich nicht um einen erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart, denn der Kläger habe nur die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren angewandte Gewinnermittlungsart fortgeführt. Auch ein solcher Widerruf könne bis zum Eintritt der Bestandskraft erklärt werden.
- 10 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision und macht im Wesentlichen geltend, das FG sei zwar zutreffend von der Zulässigkeit eines Wechsels der Gewinnermittlungsart vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Überschussrechnung ausgegangen, habe jedoch dann rechtsfehlerhaft einen wirksamen Widerruf dieses Wechsels angenommen. Zwar stehe dem Steuerpflichtigen nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19. März 2009 IV R 57/07 (BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659) das Recht, zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG zu wählen, prinzipiell unbefristet zu. Formal werde das Wahlrecht allein durch die

Bestandskraft der Steuerfestsetzung begrenzt. Das bedeute jedoch nicht, dass der Steuerpflichtige diese Wahl stets solange treffen dürfe, wie sich ihr Ergebnis steuerlich auswirke. Vielmehr gelte die formale Begrenzung durch die Bestandskraft nur für Fälle der erstmaligen Wahl der Gewinnermittlungsart für das betreffende Wirtschaftsjahr. Gleiches müsse für den Widerruf der gewählten Gewinnermittlungsart gelten. Die für ein Wirtschaftsjahr einmal getroffene Wahl könne --wovon auch das Schleswig-Holsteinische FG in seinem Urteil vom 26. Juli 2010 2 K 123/10 ausgegangen sei-- nachträglich nicht mehr geändert werden.

- 11 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Gewinn des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft war für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln (II.1.). Bei dieser Gewinnermittlung war eine Teilwertabschreibung nicht zulässig (II.2.).
- 14 1. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Kläger seinen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln durfte. Vielmehr war der Kläger insoweit durch seine wirksam getroffene Wahl der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG gebunden.
- 15 a) Zwischen den Beteiligten ist nicht im Streit, dass der Kläger als nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger sein Recht, zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG zu wählen (näher dazu z.B. BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, m.w.N.), für die dem Wirtschaftsjahr 2007/2008 vorangegangenen Wirtschaftsjahre wirksam zugunsten der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ausgeübt hat. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 16 b) Zu Recht hat das FG nicht in Frage gestellt, dass der Kläger für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 berechtigt war, vom Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zur Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG überzugehen. Denn unter den Umständen des Streitfalles kann davon ausgegangen werden, dass der Kläger seinen Gewinn für einen angemessenen Zeitraum nach der zuvor selbst gewählten Gewinnermittlungsmethode ermittelt hat, so dass bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 von einem beliebigen Hin- und Herwechseln keine Rede sein kann (vgl. dazu BFH-Urteil vom 9. November 2000 IV R 18/00, BFHE 193, 436, BStBl II 2001, 102, unter 2.c bb).
- 17 Dem steht --wovon FA und FG zutreffend ausgegangen sind-- nicht der Einwand der Kläger entgegen, dass schon der in ihrer Einkommensteuererklärung 2005 gestellte Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG keinen Wechsel der Gewinnermittlungsart für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 erlaube. Gemäß § 13a Abs. 2 Satz 1 EStG ist auf Antrag des Steuerpflichtigen für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft i.S. des Abs. 1 der Vorschrift der Gewinn für vier aufeinander folgende Wirtschaftsjahre nicht nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 3 bis Abs. 6 EStG) zu ermitteln. Nach Satz 2 der Vorschrift ist der Gewinn für den gesamten Zeitraum von vier Wirtschaftsjahren nach den Absätzen 3 bis 6 zu ermitteln, wenn der Gewinn eines dieser Wirtschaftsjahre durch den Steuerpflichtigen nicht durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt wird. Ein Steuerpflichtiger, der sich bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 EStG gegen die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen entscheidet, ist deshalb für vier Wirtschaftsjahre auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 4 Abs. 3 EStG festgelegt. Diese Bindung an die Gewinnermittlungsart bedeutet indes nicht, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG gestellt hat, für seinen Betrieb i.S. des § 13a Abs. 1 EStG nicht während des Zeitraums von vier Wirtschaftsjahren zwischen dem Betriebsvermögensvergleich und der Einnahmen-Überschussrechnung wechseln darf (gleicher Ansicht Blümich/Nacke, § 13a EStG Rz 53; wohl zustimmend Kube in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 13a Rz 6).
- 18 c) Der Kläger hat für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 sein Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlungsart wirksam zugunsten einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung ausgeübt.

- 19** aa) Maßgeblich für die Ausübung des Wahlrechts der Gewinnermittlungsart ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 193, 436, BStBl II 2001, 102, unter 2.a; vom 2. März 2006 IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457, unter II.2.a aa; in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.b aa, und vom 5. November 2015 III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, Rz 16). Das bedeutet, dass ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich --wie in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausdrücklich angesprochen-- erst dann wirksam ausgeübt hat, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (z.B. BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.b aa, m.w.N.). Hat der Steuerpflichtige demgegenüber nur die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aufgezeichnet, so hat er aufgrund dieser tatsächlichen Handhabung sein Wahlrecht i.S. einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt; dabei sind an die Dokumentation der Wahl zugunsten der Einnahmen-Überschussrechnung keine hohen Anforderungen zu stellen (z.B. BFH-Urteile in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.b bb, und in BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, Rz 16). Der Einzelunternehmer hat seine Einnahmen-Überschussrechnung bzw. seinen Bestandsvergleich in dem Zeitpunkt erstellt, in dem er sie bzw. ihn fertiggestellt hat und objektiv erkennbar als endgültig ansieht; als Beweisanzeichen dafür, dass der Einzelunternehmer die fertiggestellte Gewinnermittlung als endgültig ansieht, kann u.a. die Tatsache gewertet werden, dass er sie --z.B. durch die Übersendung an das FA-- in den Rechtsverkehr begibt (BFH-Urteile vom 20. Dezember 2012 III R 33/12, BFHE 240, 107, BStBl II 2013, 1035, Rz 20, und in BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, Rz 19). Die Übersendung an das FA entspricht auch dem Umstand, dass die bloße Erklärung des Steuerpflichtigen, seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln zu wollen, zur Ausübung des Wahlrechts nicht genügt; vielmehr muss das FA nach einer solchen Erklärung eine (zumindest cursorische) Einnahmen-Überschussrechnung auch tatsächlich erhalten (BFH-Urteil vom 20. März 2013 X R 15/11, Rz 25, m.w.N.).
- 20** bb) Nach diesen Maßstäben hat der Kläger sein Wahlrecht für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 --unter gleichzeitigem Wechsel der Gewinnermittlungsart-- wirksam zugunsten einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt, indem die tatsächliche Handhabung seiner Gewinnermittlung für diesen Gewinnermittlungszeitraum (zunächst) dieser Gewinnermittlungsart entsprach und indem der Kläger dies auch nach außen dadurch kundgetan hat, dass er seine auf dieser Grundlage erstellte Einnahmen-Überschussrechnung unter Erklärung eines Übergangsgewinns dem FA übermittelt hat.
- 21** (1) Nach den den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat der Kläger der beim FA eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 unter Erklärung eines Übergangsgewinns eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 beigefügt. Der hiernach ermittelte Gewinn ist hälftig in die Ermittlung der für das Streitjahr erklärten Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft eingegangen. Dies ist nach den vorgenannten Grundsätzen Beweisanzeichen dafür, dass der Kläger die fertiggestellte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als endgültig angesehen hat. Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger sich zum Zeitpunkt der Übermittlung seiner Einnahmen-Überschussrechnung an das FA noch nicht endgültig auf diese Gewinnermittlungsart festlegen wollte, sind nicht festgestellt und werden von den Klägern auch nicht vorgetragen. Dass die von ihm beim FA abgegebene Einnahmen-Überschussrechnung zu diesem Zeitpunkt auch der tatsächlichen Handhabung der Gewinnermittlung des Klägers entsprach, insbesondere eine hinreichende Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben beim Kläger gegeben war, ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit und liegt auch vor dem Hintergrund nahe, dass der Kläger für die vorangegangenen Wirtschaftsjahre --technisch anspruchsvollere-- Gewinnermittlungen durch Bestandsvergleich erstellt hat. Dies setzt einen Steuerpflichtigen nach einem Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG jedenfalls zeitnah grundsätzlich auch dazu in die Lage, die Mindestanforderungen an eine Einnahmen-Überschussrechnung zu erfüllen.
- 22** (2) Dieser Würdigung steht nicht entgegen, dass der Kläger für die vorangegangenen Wirtschaftsjahre seinen Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt hat, nach den Angaben der Kläger auch für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 eine den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechende kaufmännische Buchführung eingerichtet gewesen ist und nach Auffassung der Kläger die auf den 30. Juni 2007 erstellte Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2006/2007 zugleich als Eröffnungsbilanz für das folgende Wirtschaftsjahr hätte dienen können. Denn die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung entsprach zum Zeitpunkt der Einreichung der Einnahmen-Überschussrechnung eben dieser Gewinnermittlungsart und es sprechen im Streitfall auch keine objektiven Gesichtspunkte dafür, dass der Kläger die streitbefangene Einnahmen-Überschussrechnung bei Abgabe beim FA allenfalls als "vorläufig" und nicht als endgültig angesehen hat. Diese ergeben sich insbesondere nicht aus dem Umstand, dass der Kläger rund 1 1/2 Jahre nach Einreichung einer Einnahmen-Überschussrechnung für das gleiche

Wirtschaftsjahr eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG eingereicht hat. Auch die behaupteten buchhaltungstechnischen Möglichkeiten des Klägers, hinsichtlich der Gewinnermittlungsart gewissermaßen "zweigleisig" fahren zu können, schließen die Annahme einer wirksamen Wahl der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht aus. Denn eine tatsächliche Handhabung bezieht sich nicht allein auf die laufende Praxis von Buchhaltungsarbeiten, Aufzeichnungen u.Ä., sondern auch auf die für das betreffende Wirtschaftsjahr hierauf --als Ergebnis-- gestützte konkrete Gewinnermittlung.

- 23** (3) Unerheblich ist ferner, ob sich der Kläger hinsichtlich der steuerrechtlichen Folgen seiner Wahl --hier insbesondere in Bezug auf die Zulässigkeit der streitbefangenen Teilwertabschreibung-- geirrt hat. Denn für die Wirksamkeit der Wahl einer Gewinnermittlungsart kommt es auf die Kenntnis der steuerlichen Folgen dieser Wahl nicht an (BFH-Urteile in BFH/NV 2006, 1457, unter II.2.a aa, m.w.N.; in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.3.a).
- 24** d) Nach der so wirksam getroffenen Wahl konnte der Kläger für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 nicht mehr zum Bestandsvergleich zurückkehren. Der vom FG angenommene "Widerruf" der Wahl der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist nach wirksamer Ausübung der Wahl zugunsten einer Einnahmen-Überschussrechnung als erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart zu beurteilen (aa). Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für einen wiederholten Wechsel der Gewinnermittlungsart indes nicht vor (bb).
- 25** aa) Nachdem der Kläger für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 (zunächst) wirksam vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Überschussrechnung übergegangen ist, kommen --anders als die Kläger meinen-- die für die erstmalige Wahl der Gewinnermittlungsart entwickelten Maßstäbe im Streitfall nicht zur Anwendung. Auch ein nachträglicher "Widerruf" der wirksam getroffenen Wahl scheidet aus.
- 26** Nach der (neueren) Rechtsprechung des BFH steht das Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 3 EStG nicht buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen prinzipiell unbefristet zu. Formal wird es allein durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung bzw. Feststellung begrenzt (BFH-Urteile vom 19. Oktober 2005 XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509; vom 21. Juli 2009 X R 46/08, BFH/NV 2010, 186, unter II.3.b). Das bedeutet allerdings nicht, dass der Steuerpflichtige die Wahl zwischen den Gewinnermittlungsarten solange treffen darf, wie sich ihr Ergebnis steuerlich auswirken kann (BFH-Urteile in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.3.c, und in BFH/NV 2010, 186, unter II.3.c). Ist das Wahlrecht --wie im Streitfall für das Wirtschaftsjahr 2007/ 2008 vor Eintritt der Bestandskraft (II.1.c)-- bereits wirksam ausgeübt worden, so ist diese Wahl der Gewinnermittlungsart nachträglich nicht mehr abzuändern (BFH-Urteile vom 29. August 1985 IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158, unter 2.b; in BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509, unter II.2.; in BFH/NV 2006, 1457, unter II.2.a bb; vom 8. Oktober 2008 VIII R 74/05, BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, unter II.B b, und in BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, Rz 17). Auch eine nachträglich erstellte Buchführung oder Bilanz vermag eine zunächst getroffene Wahl nicht mehr zu ändern (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509, unter II.2.). Insoweit scheidet auch die vom FG angenommene Möglichkeit des "Widerrufs" einer wirksam getroffenen Wahlentscheidung aus. Vielmehr sind in dieser Situation die für einen (wiederholten) Wechsel der Gewinnermittlungsart entwickelten Maßstäbe anzuwenden.
- 27** bb) Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats bleibt der Steuerpflichtige --aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung-- nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden; nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes kann er vor Ablauf dieser Frist wieder zurückwechseln (BFH-Urteil in BFHE 193, 436, BStBl II 2001, 102, unter 2.c bb). Legt der Steuerpflichtige die Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart dar, so kann sich ergeben, dass sogar ein mehrfacher Wechsel der Gewinnermittlungsart auf den gleichen Zeitpunkt zuzulassen ist (BFH-Urteil in BFHE 193, 436, BStBl II 2001, 102, unter 2.c bb).
- 28** (1) Die Grundsätze kommen auch im Streitfall zum Tragen. Denn Gründe der Verwaltungsvereinfachung sprechen auch unter den im Streitfall vorliegenden Umständen dafür, einen wiederholten Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht uneingeschränkt bis zum Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung für das Streitjahr zuzulassen. Insbesondere rechtfertigt einen höheren Verwaltungsaufwand auch nicht der Umstand, dass der Kläger nach eigenen Angaben aufgrund seiner Buchhaltung stets auch in der Lage gewesen wäre, dem FA eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich vorzulegen. Allein aufgrund der buchhaltungstechnischen Möglichkeiten des Steuerpflichtigen muss sich das FA nicht auf einen wiederholten Wechsel der Gewinnermittlungsart für den betreffenden Gewinnermittlungszeitraum einstellen.
- 29** (2) Ein besonderer wirtschaftlicher Grund für einen wiederholten Wechsel der Gewinnermittlungsart --hier von der

Einnahmen-Überschussrechnung zurück zum Betriebsvermögensvergleich-- ist im Streitfall weder ersichtlich noch wird er von den Klägern dargelegt. Die begehrte Rückkehr zum Betriebsvermögensvergleich bezweckte unter den im Streitfall vorliegenden Umständen, die im Rahmen der vom Kläger vorgelegten Einnahmen-Überschussrechnung für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 geltend gemachte, vom FA jedoch schließlich unter Hinweis auf die Grundsätze der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG versagte Teilwertabschreibung dem Grunde nach doch noch zu ermöglichen. Nachdem es jedoch --wie oben bereits ausgeführt-- für die Wirksamkeit der Wahl einer Gewinnermittlungsart auf die Kenntnis der steuerlichen Folgen dieser Wahl nicht ankommt (BFH-Urteile in BFH/NV 2006, 1457, unter II.2.a aa, m.w.N.; in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.3.a), kann der offenkundige Irrtum des Klägers über die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung keinen erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 rechtfertigen.

- 30** 2. War nach alledem der Gewinn des Klägers für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln, so hat das FA die vom Kläger geltend gemachte Teilwertabschreibung zu Recht versagt. Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 EStG nicht zulässig ist (z.B. BFH-Urteil in BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, Rz 24, m.w.N.).
- 31** 3. Die Sache ist spruchreif. Das FA hat dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 zutreffend und rechnerisch richtig (auch) die Einnahmen-Überschussrechnung des Klägers für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 ohne Berücksichtigung der dabei vom Kläger geltend gemachten Teilwertabschreibung zugrunde gelegt. Deshalb ist das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen. Auf die Frage, ob die Feststellungen des FG die Höhe der von ihm berücksichtigten Teilwertabschreibung tragen, kommt es deshalb nicht an.
- 32** 4. Der Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung durch Urteil, nachdem die Beteiligten übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet haben (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 33** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de