

# Urteil vom 14. September 2017, IV R 51/14

## Bindungswirkung einer für die Gewinnfeststellung getroffenen Billigkeitsentscheidung für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags

ECLI:DE:BFH:2017:U.140917.IVR51.14.0

BFH IV. Senat

AO § 163 S 1, AO § 163 S 2, AO § 184 Abs 2 S 2, EStR R 131 Abs 2 S 3, EStR R 14 Abs 2 S 3

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, 23. September 2014, Az: 3 K 180/13

## Leitsätze

Die im Rahmen der Gewinnfeststellung getroffene Billigkeitsmaßnahme, von der Aktivierung des Feldinventars abzusehen, wirkt auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags als Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 24. September 2014 3 K 180/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, unterhielt in den Streitjahren (2002 bis 2006) einen landwirtschaftlichen Betrieb. An ihr sind A zu 75 %, B zu 15 % sowie C zu 10 % beteiligt.
- 2 Daneben vermietete sie in ihrem Eigentum stehende landwirtschaftliche Maschinen an die beteiligungsidentische B & Partner GbR, die diese für landwirtschaftliche Lohnarbeiten einsetzte. Die Einnahmen aus der Maschinenvermietung lagen in den hier maßgeblichen Wirtschaftsjahren jeweils deutlich über 51.500 €.
- 3 Den Gewinn aus der gesamten Tätigkeit ermittelte die Klägerin durch Betriebsvermögensvergleich für das Normalwirtschaftsjahr für Landwirte (1. Juli bis 30. Juni, § 4a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Das Feldinventar hatte die Klägerin unter Hinweis auf R 131 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2001/2003 und (ab Wirtschaftsjahr 2006/2007) R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005 nicht aktiviert.
- 4 Das seinerzeit zuständige Finanzamt (FA M) stellte die Einkünfte der Klägerin für die Streitjahre zunächst erklärungsgemäß als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft fest.
- 5 Nach einer Außenprüfung ging das FA M sowohl unter Hinweis auf R 135 Abs. 9 EStR 2001/2003 bzw. R 15.5 Abs. 9 EStR 2005 ff. als auch unter der Annahme des Vorliegens einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung davon aus, dass die Klägerin aus der Maschinenvermietung gewerbliche Einkünfte bezogen habe. Weil nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch die landwirtschaftlichen Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb gelten würden, stehe der Klägerin das Aktivierungswahlrecht für das Feldinventar nicht zu. Demzufolge sei das Feldinventar gewinnwirksam zu aktivieren.
- 6 Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ das FA M für die Streitjahre geänderte Bescheide über die gesonderte

und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren: Gewinnfeststellungsbescheide). Außerdem erließ das FA M unter dem 30. Dezember 2010 für die Streitjahre erstmalig Gewerbesteuermessbescheide.

- 7** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin gegen die Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre Klage.
- 8** Die daneben unter dem Az. 3 K 168/13 vor demselben Senat des Finanzgerichts (FG) erhobene Klage gegen die Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre wurde durch übereinstimmende Erklärung der Beteiligten erledigt. Das FA M anerkannte, dass das Feldinventar im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht zu aktivieren sei, da über die Zulässigkeit der Nichtaktivierung des Feldinventars durch konkludente Billigkeitsentscheidung in den ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheiden bestandskräftig entschieden worden sei. Es verpflichtete sich deshalb, entsprechend geänderte Gewinnfeststellungsbescheide zu erlassen.
- 9** Die vorliegende Klage wies das FG jedoch ab. Die mit den Gewinnfeststellungsbescheiden der Streitjahre verbundene bestandskräftige Billigkeitsentscheidung habe keine Bindungswirkung für die Gewerbesteuermessbescheide. Soweit das FA M erstmalig mit dem Erlass der Gewerbesteuermessbescheide (konkludent) eine Billigkeitsentscheidung hinsichtlich der Höhe der Gewerbesteuermessbeträge abgelehnt habe, sei die Ablehnung der Billigkeitsmaßnahme rechtmäßig.
- 10** Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie beantragt, das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 15. April 2013 aufzuheben und die Gewerbesteuermessbescheide 2002 bis 2006 jeweils vom 30. Dezember 2010 dahingehend zu ändern, dass für die Ermittlung des Gewerbeertrags der nach den Vorschriften des EStG ermittelte Gewinn ohne die Aktivierung des Feldinventars berücksichtigt wird; hilfsweise, den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zu verpflichten, ihr im Wege der Billigkeit zu gestatten, weiterhin auf die Aktivierung des Feldinventars zu verzichten.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12** Das FA ist nach Verkündung des FG-Urteils aufgrund eines Organisationsaktes der Finanzverwaltung gemäß § 17 des Finanzverwaltungsgesetzes in die Zuständigkeit und hierdurch im Wege des gesetzlichen Beteiligtenwechsels in die Beteiligtenstellung des FA M eingetreten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. August 2014 I R 43/12, BFH/NV 2015, 306, Rz 15).

III.

- 13** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtordnung --FGO--).
- 14** 1. Der Senat geht davon aus, dass sich die Klägerin mit ihrem Hauptbegehren gegen die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge, soweit diese auf der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich unter Berücksichtigung des Feldinventars beruhen, und mit ihrem Hilfsbegehren gegen die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 und § 184 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung in der in den Streitjahren geltenden Fassung (AO) i.V.m. R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001/R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005 wendet.
- 15** 2. Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Klägerin bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewerbeertrags gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes abweichend von der Ermittlung des Gewinns bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb das Feldinventar aktivieren musste. Die Billigkeitsentscheidung des FA M, wonach die Klägerin bei der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Grundlage für die Einkommensteuerfestsetzung von der Aktivierung des Feldinventars absehen konnte, wirkt gemäß § 184 Abs. 2 Satz 2 AO auch für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags.

- 16** a) Die Beteiligten gehen einvernehmlich davon aus, dass der Klägerin durch konkludente, selbständige Billigkeitsentscheidung gemäß § 163 AO für die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns in den Gewinnfeststellungsverfahren für die Streitjahre wirksam zugestanden worden ist, von der Bilanzierung des Feldinventars abzusehen. Insoweit sieht der Senat unter Hinweis auf die gefestigte Rechtsprechung zur Verselbständigung der Billigkeitsentscheidung von einer weiteren Begründung ab (BFH-Urteile vom 7. Dezember 2005 I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097; vom 18. März 2010 IV R 23/07, BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, und BFH-Beschluss vom 12. Juli 2012 I R 32/11, BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175). Einigkeit besteht zwischen den Beteiligten ebenfalls darüber, dass die Billigkeitsentscheidung für die Streitjahre weder zurückgenommen noch widerrufen worden ist. Der Senat sieht daher auch insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 17** b) Die im Rahmen der Gewinnfeststellung getroffene Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 AO i.V.m. R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001/R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005 wirkte gemäß § 184 Abs. 2 Satz 2 AO auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags als Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags.
- 18** aa) Gemäß § 184 Abs. 2 Satz 2 AO wirkt eine Maßnahme nach § 163 Satz 2 AO (jetzt § 163 Abs. 1 Satz 2 AO), soweit sie die gewerblichen Einkünfte als Grundlage für die Festsetzung der Steuer vom Einkommen beeinflusst, auch für den Gewerbeertrag als Grundlage des Gewerbesteuermessbetrags.
- 19** Nach § 163 Satz 2 AO kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden. Damit wird gewährleistet, dass der für die Gewerbesteuer maßgebliche Gewinn mit dem einkommensteuerlichen Gewinn übereinstimmt (Kunz in Beermann/Gosch, AO § 184 Rz 20; Oellerich in Beermann/Gosch, AO § 163 Rz 26).
- 20** bb) Der Senat hält jedenfalls für die in den Streitjahren einschlägigen Regelungen in R 131 Abs. 2 EStR 1993 ff., R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005 ff. --nunmehr R 14 Abs. 3 EStR 2012--, wonach landwirtschaftlichen Betrieben mit jährlicher Fruchtfolge die Möglichkeit eingeräumt wird, von einer Aktivierung des Feldinventars und der stehenden Ernte abzusehen, daran fest, dass es sich dabei um eine Billigkeitsmaßnahme handelt (vgl. zur Historie der Regelung BFH-Urteile vom 6. April 2000 IV R 38/99, BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422, und in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, jeweils m.w.N.), die ihre Rechtsgrundlage in § 163 AO findet (vgl. BFH-Urteile in BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422; in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 19 ff., und vom 12. Dezember 2013 IV R 31/10, jeweils m.w.N.). Ein Wahlrecht nach allgemeinen bilanziellen Grundsätzen sah die Rechtsprechung in diesen Regelungen nicht (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 IV R 31/10, Rz 22). Ob an dieser Rechtsprechung angesichts der hier nicht einschlägigen Neuregelung in R 14 Abs. 3 EStR 2012 festzuhalten ist (vgl. dazu Wiegand in Neue Wirtschaftsbriefe 2013, 2330 ff.), bedarf im Streitfall keiner Entscheidung.
- 21** cc) Die vorliegend zu beurteilende Billigkeitsentscheidung des FA M, von der Bilanzierung des Feldinventars abzusehen, findet ihre Rechtsgrundlage nicht in § 163 Satz 1 AO, sondern in § 163 Satz 2 AO und nimmt daher an der Bindungswirkung gemäß § 184 Abs. 2 Satz 2 AO teil.
- 22** (1) Gemäß § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Der durch eine Billigkeitsmaßnahme i.S. dieser Regelung gewährte Steuervorteil soll dem Steuerpflichtigen danach auf Dauer verbleiben. Er soll nicht durch eine höhere Steuerfestsetzung oder die Erfassung der Besteuerungsgrundlagen in einem späteren Veranlagungszeitraum wieder ausgeglichen werden.
- 23** (2) Demgegenüber führt eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO lediglich zu einer Periodenverschiebung bei der Steuerfestsetzung. Nach dieser Regelung kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuern mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden. Die Besteuerungsgrundlagen bleiben daher nicht dauerhaft bei der Steuerfestsetzung unberücksichtigt. Der Steueranspruch wird nur in einem anderen Besteuerungszeitraum erfasst. Die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO hat im Ergebnis daher nur einen stundungsähnlichen Charakter (Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 163 AO Rz 18).
- 24** (3) Ausgehend von diesem Normverständnis unterfällt die in R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001/R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005 eingeräumte Möglichkeit, von der Aktivierung des Feldinventars abzusehen, dem Anwendungsbereich des § 163 Satz 2 AO. Dem Steuerpflichtigen wird mit dieser Regelung im Wege der Billigkeit ein Aktivierungswahlrecht

eingräumt (s. dazu im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, und vom 12. Dezember 2013 IV R 31/10, Rz 14 ff.). Ihm wird damit lediglich gestattet, die Gewinnermittlung im Hinblick auf das Feldinventar nicht nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs, sondern nach den Grundsätzen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu ermitteln. Soweit der Steuerpflichtige das Wahlrecht ausübt und von einer Bilanzierung des Feldinventars absieht, führt dies regelmäßig nur im ersten Jahr der Aufnahme der landwirtschaftlichen Tätigkeit zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung. Denn der sofortige Betriebsausgabenabzug bewirkt, dass neben den Erlösen aus der Ernte auch der Aufwand für die Feldbestellung in demselben Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden kann, in dem er angefallen ist (BFH-Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 18). Das eingeräumte Aktivierungswahlrecht führt ansonsten aber nicht zu nennenswerten Gewinnverlagerungen, weil die Werte zu Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahrs in normalen Jahren annähernd gleich bleiben. Dadurch, dass durch die Ausübung des Aktivierungswahlrechts lediglich ein Wechsel der Gewinnermittlungsart in Bezug auf das Feldinventar ermöglicht wird, wird auf die gesamte Dauer des landwirtschaftlichen Betriebs, von dessen Aufnahme bis zu dessen Beendigung, der insgesamt erzielte Totalgewinn nicht beeinflusst (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 18). Durch die Nichtaktivierung des Feldinventars wird mithin nicht erreicht, dass die daran anknüpfende Steuerfestsetzung auf Dauer unberücksichtigt bleibt. Die Besteuerungsfolgen werden vielmehr nur in einen anderen Veranlagungszeitraum verschoben.

- 25** Soweit der Senat in dem Urteil vom 12. Dezember 2013 IV R 31/10 (Rz 25) ohne weitere Begründung die Rechtsauffassung vertreten hat, bei der streitigen Billigkeitsmaßnahme handele es sich um eine solche nach § 163 Satz 1 AO, hält er daran nicht mehr fest.
- 26** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Der Senat kann allerdings mangels Spruchreife nicht in der Sache selbst entscheiden. Das FG hat, aus seiner Sicht zutreffend, noch keine Feststellungen zu der Höhe des Gewerbeertrags getroffen. Diese Feststellungen wird es unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Senats im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.
- 27** 4. Hatte die Revision daher schon mit dem Hauptantrag Erfolg, musste der Senat nicht mehr über den Hilfsantrag der Klägerin entscheiden.
- 28** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)