

Urteil vom 12. December 2013, IV R 31/10

Berücksichtigung von Feldinventar beim Übergang von der Durchschnittssatzgewinnermittlung zur Einnahmen-Überschussrechnung

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 13a, AO § 163, EStR R 14 Abs 2

vorgehend FG Münster, 30. June 2010, Az: 6 K 2727/09 E

Leitsätze

NV: Die Berücksichtigung eines Betrags für Feldinventar bei der Ermittlung des Übergangsgewinns infolge des Wechsels von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG zur Einnahmen-Überschussrechnung bedeutet keinen Verzicht auf die in R 14 Abs. 2 EStR geregelte Billigkeitsmaßnahme der Finanzverwaltung, nach der Feldinventar nicht bilanziert werden muss.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielt Einkünfte aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Gewinne er bis zum Wirtschaftsjahr 2000/2001 nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt hatte. Aufgrund einer Mitteilung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--), dass wegen Überschreitens der Flächengrenze des § 13a EStG vom 1. Juli 2001 an der Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder Abs. 1 EStG zu ermitteln sei, ermittelte der Kläger beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 2001/2002 den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Den Gewinn dieses Wirtschaftsjahrs erhöhte der Kläger um einen Übergangsgewinn von 1.649,65 €. In die Berechnung des Übergangsgewinns waren auch Abschläge für Umlaufvermögen eingegangen, u.a. für Feldinventar ein Betrag von 17.748,52 €.
- 2** Nachdem das FA den Kläger im Februar 2005 wegen Überschreitens der Gewinngrenze nach § 141 der Abgabenordnung (AO) aufgefordert hatte, vom 1. Juli 2005 an Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, ermittelte der Kläger vom Wirtschaftsjahr 2005/2006 an den Gewinn des landwirtschaftlichen Betriebs durch Betriebsvermögensvergleich. In der Anfangsbilanz erfasste er keinen Posten für Feldinventar. Wegen des Wechsels der Gewinnermittlung von der Einnahmen-Überschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich ermittelte der Kläger einen Übergangsgewinn von 36.912,83 € und verteilte ihn zu je einem Drittel auf die Wirtschaftsjahre 2005/2006 bis 2007/2008.
- 3** Das FA vertrat die Auffassung, dass der Kläger das Feldinventar in der Anfangsbilanz zu aktivieren habe, und ermittelte den anzusetzenden Wert mit 11.784,38 €. Daraus ergab sich eine entsprechende Erhöhung des Übergangsgewinns auf 48.697,21 €, wovon ein Drittel auf das Wirtschaftsjahr 2005/2006 entfiel. Die Hälfte des entsprechend erhöhten Gewinns des Wirtschaftsjahrs 2005/2006 berücksichtigte das FA bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft des Klägers im Streitjahr (2005). Auf dieser Grundlage erging der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 21. August 2007. In einer Anlage zu dem Bescheid heißt es, dass der Kläger das Feldinventar in der "Übergangsbilanz zum 01.07.2001" bilanziert habe und daran nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gebunden sei.
- 4** Nach erfolglosem Einspruch gegen die Festsetzung der Einkommensteuer sowie gegen die Ablehnung des Antrags, aus Vereinfachungsgründen auf die Bilanzierung des Feldinventars zu verzichten und die Einkommensteuer aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO entsprechend niedriger festzusetzen, erhob der Kläger Klage mit dem Antrag, das FA zum Erlass der Billigkeitsmaßnahme zu verpflichten. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1873 abgedruckt.
- 5** Mit der Revision rügt der Kläger eine Verletzung von § 163 AO i.V.m. R 14 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-

Richtlinien (EStR) 2005. Er habe einen Anspruch darauf, nach Maßgabe der Regelung in den Richtlinien unter Verzicht auf die Bilanzierung des Feldinventars besteuert zu werden. Bei Übergang von der Durchschnittssatzgewinnermittlung zur Einnahmen-Überschussrechnung habe er das aus Billigkeitsgründen bestehende Aktivierungswahlrecht nicht ausüben können, weil eine Übergangsbilanz nicht aufzustellen gewesen sei. Der jetzigen Inanspruchnahme des Wahlrechts stehe der Stetigkeitsgrundsatz deshalb nicht entgegen.

- 6 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung, soweit sie die Ablehnung des Antrags auf eine Billigkeitsmaßnahme betrifft, aufzuheben und das FA zu verpflichten, bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2005 keinen Übergangsgewinn für den Ansatz des Feldinventars von 11.784,38 € zu berücksichtigen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Verpflichtung des FA, dem Antrag des Klägers auf niedrigere Festsetzung der Einkommensteuer 2005 aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO zu entsprechen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Der Kläger hat insoweit einen Anspruch auf eine niedrigere Festsetzung der Einkommensteuer aus Billigkeitsgründen nach § 163 Satz 1 AO, als der Übergangsgewinn infolge des Wechsels der Gewinnermittlungsart zum 1. Juli 2005 nicht um einen Betrag zu erhöhen ist, der sich aus der Aktivierung des Feldinventars ergibt.
- 10 a) Der durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelte Gewinn für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 war um Zu- und Abschläge zu korrigieren, die sich aus dem Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich ergeben.
- 11 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) folgt aus der Systematik der gesetzlich geregelten Gewinnermittlungsarten, dass bei einem Wechsel Gewinnkorrekturen vorzunehmen sind. Im Zusammenhang mit den Gewinnermittlungsvorschriften nach § 4 Abs. 1 EStG (Betriebsvermögensvergleich) und § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Überschussrechnung) folgert der BFH aus dem --jedenfalls in jüngster Zeit ausdrücklich auf Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes gestützten-- Postulat der Gesamtgewinnleichheit, dass der nach den genannten Methoden ermittelte (Gesamt-)Gewinn als Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern identisch sein muss (vgl. etwa BFH-Urteile vom 6. Dezember 1972 IV R 4-5/72, BFHE 108, 162, BStBl II 1973, 293; vom 4. Dezember 2012 VIII R 41/09, BFHE 239, 437, Rz 28; vom 11. April 2013 III R 32/12, BFHE 241, 346, Rz 36 ff.). Dies bedeutet, dass beide Gewinnermittlungsmethoden jedenfalls auf Dauer gesehen zu im Wesentlichen gleichen Ergebnissen führen müssen. Findet ein Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich statt, kann ein identischer Gesamtgewinn nur erreicht werden, wenn die in der Einnahmen-Überschussrechnung unerfasst gebliebenen und ohne Ansatz beim Übergang zum Bestandsvergleich der Besteuerung verlorengehenden betrieblichen Werte als Übergangsgewinn erfasst werden (BFH-Urteil vom 1. Juli 1981 I R 134/78, BFHE 134, 20, BStBl II 1981, 780, m.w.N.).
- 12 Anschaffungs- und Herstellungskosten des Umlaufvermögens führen nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG grundsätzlich zum sofortigen Abzug als Betriebsausgabe. Wird Umlaufvermögen nach dem Übergang zum Betriebsvermögensvergleich aktiviert, muss dieser Abzug durch Ausweis eines Übergangsgewinns korrigiert werden, um eine doppelte Erfassung des Aufwands dadurch zu vermeiden, dass der Buchwert im Zeitpunkt des Verkaufs oder Verbrauchs des Wirtschaftsguts als Aufwand den Gewinn mindert. Müsste der Kläger danach auch das zum Umlaufvermögen gehörende Feldinventar in der Anfangsbilanz auf den 1. Juli 2005 aktivieren, wie das FA meint, wären die Herstellungskosten des Feldinventars dem Übergangsgewinn hinzuzurechnen.
- 13 b) Der Kläger hat das Feldinventar in seiner Anfangsbilanz nicht aktiviert und war dazu auch nicht verpflichtet. Deshalb hat das FA den Übergangsgewinn zu Unrecht um einen Betrag für das Feldinventar erhöht.
- 14 aa) Ermittelt ein Land- und Forstwirt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, hat er nach § 4 Abs. 1 EStG die Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens zu bilanzieren. Zum Betriebsvermögen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG gehören auch das Feldinventar und die stehende Ernte (BFH-Urteil vom 18. März 2010 IV R 23/07, BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 12 ff., m.w.N.). Davon abweichend räumt die Finanzverwaltung mit Billigung der

höchstrichterlichen Rechtsprechung landwirtschaftlichen Betrieben mit jährlicher Fruchtfolge die Möglichkeit ein, von einer Aktivierung des Feldinventars und der stehenden Ernte abzusehen (im Streitjahr R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005; näher dazu BFH-Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 15 ff.). Die Rechtsgrundlage dafür sieht die Rechtsprechung in einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO, auf die der Steuerpflichtige unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und einer deshalb vorliegenden Ermessensreduzierung auf Null einen Anspruch hat, der auch von den Gerichten zu beachten ist (vgl. BFH-Urteile vom 6. April 2000 IV R 38/99, BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422; in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 19 ff., m.w.N.).

- 15 bb) Von der Billigkeitsmaßnahme kann derjenige keinen Gebrauch machen, der zuvor durch Aktivierung des Feldinventars auf sie verzichtet hat. Die Richtlinien der Finanzverwaltung schließen einen Wechsel zutreffend unter Hinweis auf den bilanziellen Grundsatz der Stetigkeit aus (R 14 Abs. 2 Satz 4 EStR; BFH-Urteile vom 16. November 1978 IV R 160/74, BFHE 126, 429, BStBl II 1979, 138; in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 24 f., m.w.N.). Dies gilt nicht nur, nachdem der Steuerpflichtige von einem Nichtausweis des Feldinventars zu dessen Aktivierung übergegangen ist, sondern auch dann, wenn er in seiner Anfangsbilanz sogleich das Feldinventar aktiviert hat (BFH-Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 26 ff.).
- 16 cc) Der Kläger hat vor dem Übergang zum Betriebsvermögensvergleich nicht auf die Billigkeitsmaßnahme verzichtet. Es kann dahinstehen, ob im Zusammenhang mit dem Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zur Einnahmen-Überschussrechnung überhaupt eine Bindung unter dem Aspekt des bilanzrechtlichen Stetigkeitsgebots entstehen kann. Jedenfalls ist die Berücksichtigung eines Betrags für Feldinventar bei der Ermittlung des Übergangsgewinns von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zur Einnahmen-Überschussrechnung nicht als Verzicht des Klägers auf die Billigkeitsmaßnahme zu werten.
- 17 (1) Entgegen der Auffassung von FA und FG hat der Kläger beim Übergang zur Einnahmen-Überschussrechnung keine "Übergangsbilanz" auf den 1. Juli 2001 aufgestellt.
- 18 Zwar hat der BFH die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, soweit sie den Grundbetrag betrifft, als systematisch der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gleichgestellt erachtet. Deshalb hat er den Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zur Einnahmen-Überschussrechnung für vergleichbar mit einem Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Überschussrechnung gehalten (BFH-Urteil vom 16. Februar 1989 IV R 64/87, BFHE 157, 44, BStBl II 1989, 708).
- 19 Ein Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Überschussrechnung würde ausgehend von der letzten Bilanz zu einer Überleitungsrechnung führen. Im Fall der Gewinnermittlung nach § 13a EStG gibt es eine solche Bilanz aber nicht; sie ist auch nicht für Zwecke der Übergangsgewinnermittlung aufzustellen. Vielmehr beruht die Überleitungsrechnung nur auf dem gedanklichen Modell des Wechsels von der Bilanzierung zur Einnahmen-Überschussrechnung (BFH-Urteil in BFHE 157, 44, BStBl II 1989, 708). Bilanzielle Wahlrechte können im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht ausgeübt werden (vgl. z.B. zur Willkür von Betriebsvermögen BFH-Urteil vom 23. Mai 1991 IV R 58/90, BFHE 164, 537, BStBl II 1991, 798). Das muss auch für die gedanklich aufgestellte Bilanz zum Zweck der Überleitungsrechnung gelten (anderer Ansicht Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, C Rz 85; wohl auch Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, Vorbemerkungen zu §§ 4-7 EStG Rz 61 i.V.m. Rz 60).
- 20 Soweit die Rechtsprechung in der Vergangenheit eine "Übergangsbilanz" verlangt hat, betraf dies den Wechsel von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Betriebsvermögensvergleich. Mit der "Übergangsbilanz" ist dabei die Anfangsbilanz auf den Beginn des ersten Wirtschaftsjahrs gemeint, für das der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1992 IV R 97/91, BFHE 169, 180, BStBl II 1993, 284, unter 2.; HHR/Kanzler, Vorbemerkungen zu §§ 4-7 EStG Rz 50, m.w.N.). Erstmals in dieser Bilanz können Bilanzierungswahlrechte ausgeübt oder die Inanspruchnahme einer bilanziellen Billigkeitsmaßnahme geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 14. April 1988 IV R 96/86, BFHE 153, 138, BStBl II 1988, 672).
- 21 (2) In einer Überleitungsrechnung wegen des Wechsels von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zur Einnahmen-Überschussrechnung können keine Bilanzierungswahlrechte ausgeübt werden. Da die Überleitungsrechnung nicht auf einer realen, sondern nur auf einer gedanklich aufgestellten Schlussbilanz beruht, ist zu unterstellen, dass diese entsprechend den gesetzlichen Vorgaben aufgestellt worden ist. Soweit dabei Wahlrechte beachtet werden müssen, kann deren Ausübung nur dahingehend angenommen werden, dass sie in Folgejahren nicht nachteilig für den Steuerpflichtigen wirken.
- 22 Für den Ansatz des Feldinventars ist ein Wahlrecht nach allgemeinen bilanziellen Grundsätzen nicht gegeben. Der

Verzicht auf den Ansatz folgt nur einer aus Vereinfachungsgründen geschaffenen Billigkeitsregelung. Für einen nach Durchschnittssätzen pauschalierenden Steuerpflichtigen besteht kein solches Vereinfachungsinteresse, so dass eine Ausübung des Wahlrechts in die eine oder andere Richtung nicht unterstellt werden kann (ebenso für den Verzicht auf den Ansatz von selbst erzeugten Futtermitteln BFH-Urteil in BFHE 153, 138, BStBl II 1988, 672). Vielmehr ist für Zwecke der Überleitungsrechnung davon auszugehen, dass der grundsätzlich bestehenden Pflicht zur Aktivierung nachgekommen worden ist.

- 23** Wie die Anschaffungs- und Herstellungskosten des übrigen Umlaufvermögens mindern die Herstellungskosten des Feldinventars danach den Überleitungsgewinn. Nur so ist deren einmaliger Abzug als Betriebsausgabe sichergestellt.
- 24** (3) Dementsprechend hat der Kläger bei seiner Überleitungsrechnung zum Ende des Wirtschaftsjahrs 2000/2001 die geschätzten Herstellungskosten des Feldinventars zu Recht gewinnmindernd berücksichtigt. Eine Ausübung des Wahlrechts zur Aktivierung des Feldinventars ist darin nicht zu sehen.
- 25** 2. Die Sache ist entscheidungsreif. Das FA ist durch R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005 verpflichtet, sein Ermessen i.S. des § 163 Satz 1 AO dahingehend auszuüben, dass der Kläger keinen Übergangsgewinn von 11.784,38 € zu versteuern hat. Die daraus folgende Erhöhung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Streitjahrs ist rückgängig zu machen. Unter Aufhebung des Urteils des FG und der Entscheidung über die Ablehnung des Billigkeitsantrags in Gestalt der Einspruchsentscheidung wird das FA deshalb verpflichtet, die Einkommensteuer 2005 entsprechend niedriger festzusetzen (§ 101 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de