

Urteil vom 05. June 2014, IV R 29/11

Bilanzberichtigung wegen Nichtberücksichtigung eines Schlachtwerts bei Zuchtvieh

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 2 S 1, EStG § 6 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. April 2010, Az: 8 K 112/06

Leitsätze

1. NV: Bei der Bewertung von Zuchttieren nach § 6 Abs. 2 EStG ist kein Schlachtwert anzusetzen, wenn die Tiere nach dem Ende der Nutzung für Zuchtzwecke nicht zur Erreichung eines höheren Schlachtgewichts gemästet, sondern unmittelbar geschlachtet werden sollen.
2. NV: In Veranlagungszeiträumen vor 2007 ist ein fehlerhafter Bilanzansatz auch dann in der ersten noch offenen Bilanz richtigzustellen, wenn dadurch die auf den vorausgegangenen, aber bestandskräftig abgeschlossenen Veranlagungszeitraum entfallende Gewinnerhöhung nicht mehr berücksichtigt werden kann.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) unterhält einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Hauptproduktionszweig die Zuchtsauenhaltung und Ferkelerzeugung ist. Seinen Gewinn ermittelt er nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr 2001 --Streitjahr-- geltenden Fassung (EStG) durch Betriebsvermögensvergleich jeweils für Wirtschaftsjahre vom 1. Juli eines Jahres bis zum 30. Juni des Folgejahres (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).
- 2 Mit der Einkommensteuererklärung 1999 reichte der Kläger seine am 2. April 2001 erstellte Bilanz für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Darin setzte er zum 30. Juni 2000 insgesamt 105 Zuchtsauen nach § 6 Abs. 2 EStG als geringwertige Wirtschaftsgüter mit einem Wert von 0 DM an. Diesen Ansatz berücksichtigte das FA im bestandskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid 1999 vom 5. Juli 2001.
- 3 Im Rahmen der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2000 trug der Kläger vor, der Bilanzansatz für Zuchtsauen sei berichtigt worden. Nunmehr werde der Schlachtwert in Höhe von 300 DM je Tier angesetzt, weshalb sich bereits der Gewinn für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 um 31.500 DM (105 Sauen x 300 DM Schlachtwert je Tier) erhöhe. Dies stützte der Kläger darauf, dass der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 15. Februar 2001 IV R 19/99 (BFHE 195, 175, BStBl II 2001, 549) entschieden habe, dass bei Zuchtsauen ein Schlachtwert anzusetzen sei. Dementsprechend sei der bislang im Abschluss für 1999/2000 angesetzte Wert falsch. In der Bilanz für das folgende Wirtschaftsjahr 2000/2001 setzte der Kläger entsprechend einen Anfangsbestand von 31.500 DM (105 Tiere je 300 DM) und ein Endbestand von 35.700 DM (119 Tiere je 300 DM) an.
- 4 Das FA vertrat die Auffassung, der Bilanzansatz habe im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz 1999/2000 der seinerzeit geltenden Rechtslage entsprochen und sei deshalb aus Sicht des Klägers (subjektiv) richtig gewesen. Eine Bewertung mit dem Schlachtwert sei frühestens zum 30. Juni 2001 möglich. Entsprechend sei der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 1999/2000 nicht zu erhöhen. Den gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22. Juli 2002 zunächst eingelegten Einspruch nahm der Kläger später zurück, weil sich trotz der begehrten Bilanzberichtigung bezogen auf den gesamten Veranlagungszeitraum 2000 keine Steuerminderung ergeben hätte.
- 5 Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 24. Juni 2003 berücksichtigte das FA einen zusätzlichen Gewinn in Höhe von 15.750 DM. Es vertrat weiterhin die Auffassung, der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 2000/2001 sei aufgrund des erstmaligen Ansatzes eines Schlachtwerts um 31.500 DM zu erhöhen, wovon die Hälfte auf das Streitjahr entfalle.

- 6 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhoben der Kläger und seine Ehefrau gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 24. Juni 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. August 2003 Klage, mit der sie geltend machten, der für die Zuchtsauen gewählte Bilanzansatz sei bereits für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 zu berichtigen gewesen, weil er im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung nicht mehr der geänderten BFH-Rechtsprechung entsprochen habe. Es komme insoweit nicht erst auf den Zeitpunkt der Veröffentlichung des BFH-Urteils in BFHE 195, 175, BStBl II 2001, 549 an.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, soweit sie die Ehefrau des Klägers betraf, als unzulässig ab, da das Einspruchsverfahren nicht in ihrem Namen durchgeführt worden war. Im Übrigen sei die Klage unbegründet, denn das FA habe zu Recht im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr einen um 15.750 DM erhöhten Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt. Die vom Kläger begehrte Bilanzberichtigung sei gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht bereits für das Wirtschaftsjahr 1999/2000, sondern erst für das darauf folgende Wirtschaftsjahr 2000/2001 durchzuführen gewesen, denn die Bilanz des Klägers für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 sei weder bei ihrer Aufstellung am 2. April 2001 noch bei ihrer Einreichung beim FA am 12. April 2001 unrichtig gewesen.
- 8 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er die Verletzung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG rügt. Zur Begründung trägt er vor, ein Bilanzansatz sei zwar nicht fehlerhaft, wenn er im Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz der höchstrichterlichen Rechtsprechung entspreche. Komme es allerdings zu einer Änderung dieser Rechtsprechung, so werde der Bilanzansatz in der Bilanz fehlerhaft, in welcher die Änderung erstmalig berücksichtigt werden könne. Sei die Bilanz --wie im Streitfall-- fehlerhaft, weil Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut als sofort abziehbare Betriebsausgaben gemäß § 6 Abs. 2 EStG behandelt worden seien, obwohl ein Schlachtwert anzusetzen sei, so sei sie zu berichtigen. Maßgeblich sei insoweit der Tag, an welchem die geänderte BFH-Rechtsprechung ergangen sei.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 20. April 2010 8 K 112/06 sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 1. August 2003 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 24. Juni 2003 dahingehend abzuändern, dass der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft unter Berücksichtigung der Hälfte des Gewinns des Wirtschaftsjahrs 2000/2001 in Höhe von 92.081 DM ermittelt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Zur Begründung führt das FA aus, die am 2. April 2001 auf den 30. Juni 2000 aufgestellte Bilanz sei richtig. Ein gewissenhafter und ordentlicher Kaufmann habe im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz bzw. ihrer Einreichung beim FA den aus der neuen BFH-Rechtsprechung sich ergebenden Fehler nicht erkennen können, weil ihm die neue Rechtsprechung zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt gewesen sein könne und auch nicht hätte bekannt sein müssen. Dies sei vielmehr erst in einem Moment der Fall, in dem das Urteil in allgemein zugänglichen Quellen veröffentlicht werde.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Entscheidung des Senats in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG durfte das FA dem Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr unabhängig davon, ob der Kläger überhaupt verpflichtet war, für seinen Zuchtsauenbestand einen Schlachtwert auszuweisen, keinen um 15.750 DM erhöhten Gewinn zugrunde legen.
- 13 1. Im Streitfall kann dahinstehen, ob die Zuchtsauen des Klägers mindestens mit dem Schlachtwert zu bewerten waren oder nicht. Denn in beiden Fällen ergäbe sich keine Auswirkung auf den Gewinn des Streitjahrs.
- 14 a) In seinem Urteil vom 4. Juni 1992 IV R 101/90 (BFHE 169, 397, BStBl II 1993, 276) hat der erkennende Senat entschieden, dass bei der Absetzung für Abnutzung von Tieren des Anlagevermögens ein Schlachtwert zu berücksichtigen ist, und dies im Wesentlichen mit der zweifachen Zweckbestimmung der Nutzung dieser Tiere zur Produktion und als Schlachtvieh begründet. Auf den Aspekt der zweifachen Zweckbestimmung hat der erkennende Senat sich ebenfalls in seinem Urteil in BFHE 195, 175, BStBl II 2001, 549 gestützt und entschieden, dass ein Schlachtwert auch bei Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden müsse, wenn von vornherein eine Nutzung der Tiere zunächst zur Zucht und anschließend --einhergehend mit einer Umwidmung zum Umlaufvermögen-- zur Mast beabsichtigt sei. Diese Rechtsprechung hat der Senat mit seinem Urteil vom 24. Juli 2013 IV R 1/10 (BFHE 243, 175, BStBl II 2014, 246)

dahingehend fortentwickelt, dass kein Schlachtwert bei der Bewertung von Zuchttieren nach § 6 Abs. 2 EStG anzusetzen ist, wenn diese nach dem Ende der Nutzung für Zuchtzwecke nicht zur Erreichung eines höheren Schlachtgewichts gemästet, sondern unmittelbar geschlachtet werden sollen. In einem solchen Fall fehlt es an einer doppelten Zweckbestimmung des Tiers und damit an dem Erfordernis, den Wert im Zeitpunkt der geplanten Umwidmung zum Umlaufvermögen als Untergrenze der Bewertung zu berücksichtigen.

- 15** b) Nach den Feststellungen des FG lässt sich nicht abschließend beurteilen, ob der Kläger von Anfang an beabsichtigte, die Zuchtsauen nach Ende der Nutzung für Zuchtzwecke zur Erreichung eines höheren Schlachtgewichts aufzumästen. Sollte dies nicht beabsichtigt gewesen sein, entfielen der Ansatz eines Schlachtwerts bereits nach den Grundsätzen, die der Senat in seinem Urteil in BFHE 243, 175, BStBl II 2014, 246 aufgestellt hat. Die Tiere wären aufgrund der Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG in allen Bilanzen mit einem Wert von 0 DM bzw. 0 € zu bewerten. Die vom FA vorgenommene Gewinnerhöhung aufgrund des Ansatzes eines Mindestwerts in der Bilanz auf den 30. Juni 2001 wäre fehlerhaft.
- 16** c) Sollte hingegen eine Umwidmung der Tiere zum Umlaufvermögen beabsichtigt gewesen und deshalb mindestens der Wert in Höhe des bei Umwandlung voraussichtlich bestehenden Restwerts (= Schlachtwert) in der Bilanz auszuweisen sein, hätte dies bereits in der Bilanz auf den 30. Juni 2000 berücksichtigt werden müssen. Der Gewinn des Streitjahrs wäre von dem früheren Bilanzierungsfehler unbeeinflusst, weil der Kläger die Tiere in den Bilanzen auf den 30. Juni 2001 und 2002 jeweils mit dem Schlachtwert bewertet hat.
- 17** aa) Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG darf der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim FA ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht. Während die Rechtsprechung früher --insoweit in Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung der Beteiligten-- nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zu ändernde Bilanzierungsfehler überwiegend nur dann angenommen hat, wenn der Steuerpflichtige die Fehlerhaftigkeit nach den im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bestehenden subjektiven Erkenntnismöglichkeiten der zum Bilanzstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung erkennen konnte (vgl. dazu die Rechtsprechungsnachweise im Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 36 ff.), hat der Große Senat des BFH diese Beurteilung im vorgenannten Beschluss (a.a.O., Rz 56 ff.) wieder eingeschränkt: Soweit es die Beurteilung bilanzrechtlicher Rechtsfragen betrifft, stellt der Große Senat nunmehr alleine auf die objektiv richtige Rechtslage im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ab. Dies gilt zu Gunsten wie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen, denn der Steuerpflichtige kann sich nicht darauf berufen, dass der gewählte Bilanzansatz nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 56). Die Bilanzansätze sind danach bezogen auf die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG auf ihre objektive Richtigkeit nach der am Bilanzstichtag geltenden Rechtslage zu prüfen (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 4 Rz 681). Auf die objektive Rechtslage im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung kommt es auch dann an, wenn die vom Steuerpflichtigen einem Bilanzansatz zugrunde gelegte Rechtsauffassung der seinerzeit von der Finanzverwaltung und/oder Rechtsprechung gebilligten Bilanzierungspraxis entsprach. Auch in einem solchen Fall ist allein die im Zeitpunkt der endgültigen Entscheidung maßgebliche, objektiv zutreffende Rechtslage zugrunde zu legen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 66).
- 18** bb) Ein Bilanzierungsfehler des Steuerpflichtigen ist grundsätzlich bei der Steuerfestsetzung oder Gewinnfeststellung für den Veranlagungszeitraum zu berichtigen, in dem der Fehler erstmals aufgetreten ist und steuerliche Auswirkungen hat. Das gilt auch dann, wenn die Bilanzierung auf einer später geänderten Rechtsprechung beruht. Liegt die fehlerhafte Bilanz einem Steuer- oder Feststellungsbescheid zugrunde, der aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann, so ist nach dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs der unrichtige Bilanzansatz grundsätzlich bei der ersten Steuerfestsetzung oder Gewinnfeststellung richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 77).
- 19** Sollte die Bewertung des Tierbestands objektiv fehlerhaft gewesen sein, weil wegen der zweifachen Zweckbestimmung ein Schlachtwert anzusetzen war, hätte dieser Fehler durch Berichtigung der Bilanz korrigiert werden müssen, die der ersten noch nicht bestandskräftigen Veranlagung des Klägers zugrunde lag. Dies wäre die Bilanz auf den 30. Juni 2000 gewesen, denn bei Ergehen bzw. Veröffentlichung des Urteils vom 15. Februar 2001 war die Veranlagung für das Jahr 2000, bei der die Hälfte des Gewinns des Wirtschaftsjahrs 1999/2000 zu berücksichtigen war, noch nicht erfolgt.

- 20** cc) Dass für den Veranlagungszeitraum 1999 zu diesem Zeitpunkt bereits eine bestandskräftige Veranlagung vorlag, so dass die auf das Jahr 1999 entfallende Hälfte der Gewinnerhöhung für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 nicht mehr der Besteuerung unterworfen werden könnte, steht einer Berichtigung der Bilanz auf den 30. Juni 2000 nicht entgegen. Zwar ist nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG eine Änderung der Bilanz nicht zulässig, wenn die Bilanz einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. Diese Regelung ist aber erstmals auf die Berichtigung von Bilanzen anzuwenden, auf denen die Einkommensteuerfestsetzungen in den Veranlagungszeiträumen ab 2007 beruhen (BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 53/09, BFHE 234, 221, BStBl II 2011, 1017). Im Streitjahr (2001) gilt stattdessen noch die frühere Rechtslage, wonach ein fehlerhafter Bilanzansatz selbst dann in der ersten noch offenen Bilanz richtigzustellen ist, wenn dadurch die auf den vorausgegangenen, aber bestandskräftig abgeschlossenen Veranlagungszeitraum entfallende Gewinnerhöhung nicht mehr berücksichtigt werden kann (BFH-Urteil in BFHE 234, 221, BStBl II 2011, 1017, Rz 14).
- 21** dd) Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang, dass das FA den gewählten Bilanzansatz im Rahmen des Einkommensteuerbescheids 2000 korrigiert hat und dieser ebenfalls bestandskräftig geworden ist. Eine Bindung des Klägers kann sich daraus schon deshalb nicht ergeben, weil es ihm nicht verwehrt ist, die vom FA für erforderlich gehaltenen Bilanzansätze nicht in seine Steuerbilanzen zu übernehmen. Ein Steuerpflichtiger ist unter keinem Gesichtspunkt gezwungen, eine von ihm für unrichtig erachtete Rechtsauffassung des FA in seine Bilanzen zu übernehmen (BFH-Urteil vom 26. November 1974 VIII R 258/72, BFHE 114, 226, BStBl II 1975, 206). Dem steht im Streitfall auch nicht entgegen, dass der Kläger seinen Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 zurückgenommen hat, denn die unterschiedliche Auffassung vom zutreffenden Bilanzansatz hatte bezogen auf den Veranlagungszeitraum 2000 wegen der zeitanteiligen Gewinnzurechnung gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG keine steuerlichen Auswirkungen, weshalb sich der Kläger mangels Beschwer auch nicht gegen den entsprechenden Einkommensteuerbescheid wehren konnte (vgl. BFH-Urteile vom 4. April 1974 IV R 7/71, BFHE 112, 331, BStBl II 1974, 522, und in BFHE 114, 226, BStBl II 1975, 206).
- 22** 2. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die vom FA vorgenommene Gewinnerhöhung ist rechtswidrig. Der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft des Streitjahrs ist unter Berücksichtigung der Hälfte des vom Kläger erklärten und insoweit unstreitigen Gewinns des Wirtschaftsjahrs 2000/2001 von 92.081 DM zu ermitteln. Die Berechnung des festzusetzenden Steuerbetrages wird dem FA übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 23** 3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 24** 4. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einvernehmen der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de