

Urteil vom 16. Januar 2020, VI R 49/17

Keine Bindungswirkung einer für die Gewinnfeststellung getroffenen Billigkeitsentscheidung für nachfolgende Veranlagungszeiträume

ECLI:DE:BFH:2020:U.160120.VIR49.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 13, EStG § 4 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 1, EStR R 14 Abs 2 S 3, AO § 163 Abs 1 S 2, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 30. Mai 2017, Az: 2 K 249/13

Leitsätze

NV: Die im Rahmen der Gewinnfeststellung (konkludent) getroffene Billigkeitsmaßnahme, von der Aktivierung des Feldinventars abzusehen, ist kein Dauerverwaltungsakt und entfaltet daher für nachfolgende Veranlagungszeiträume keine Bindungswirkung.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 31.05.2017 - 2 K 249/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb seit Anfang der 1990er Jahre einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni.
- 2 Bis zum Wirtschaftsjahr 2000/2001 hatte er das Feldinventar in seinen Bilanzen nicht aktiviert.
- 3 Am 10.07.2003 reichte der Kläger beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die Bilanz zum 30.06.2002 ein. Darin aktivierte er erstmals das Feldinventar in Höhe von ... €. Die Aktivierung erfolgte nicht gewinnerhöhend, sondern durch erfolgsneutrale Buchung auf dem Kapitalkonto. In den nachfolgend eingereichten Bilanzen zum 30.06.2003 und zum 30.06.2004 aktivierte der Kläger das Feldinventar ebenfalls. Die sich hieraus ergebenden Bestandsveränderungen erfolgten jeweils erfolgswirksam.
- 4 Im Jahr 2005 fand beim Kläger eine Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 statt. Der Prüfer bestätigte die Aktivierung des Feldinventars in den Bilanzen zum 30.06.2002 bis zum 30.06.2004. Er beanstandete jedoch die erfolgsneutrale Einbuchung des Feldinventars in der Bilanz zum 30.06.2002. Die in Umsetzung des Betriebsprüfungsberichts ergangenen Änderungsbescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen wurden bestandskräftig.
- 5 In den Bilanzen ab dem 30.06.2005 aktivierte der Kläger das Feldinventar nicht (mehr). Für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 ergingen erklärungskonforme Feststellungsbescheide.
- 6 Im Nachgang genehmigte das FA mit Bescheid vom 23.06.2009 die Nichtaktivierung des Feldinventars zu den Bilanzstichtagen 30.06.2005 bis 30.06.2008 unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs gemäß § 120 Abs. 2 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO).
- 7 Auch in den Bilanzen zum 30.06.2009 und zum 30.06.2010 ermittelte der Kläger seine Einkünfte aus dem land- und

forstwirtschaftlichen Betrieb ohne Aktivierung des Feldinventars.

- 8 Im Rahmen einer die Jahre 2008 bis 2009 umfassenden erneuten Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Nichtaktivierung des Feldinventars in den Bilanzen ab dem 30.06.2005 nicht rechtmäßig gewesen sei. Der Kläger sei in der Bilanz zum 30.06.2002 von einem Verzicht auf die Bewertung des Feldinventars zu dessen Aktivierung übergegangen. Hieran sei er gemäß R 14 Abs. 2 Satz 4 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2005/2008 aufgrund der Bewertungsstetigkeit auch für die Zukunft gebunden. Deshalb sei das Feldinventar in den Bilanzen zum 30.06.2009 und zum 30.06.2010 zwingend zu aktivieren. Ein anderslautender Vertrauenstatbestand (verbindliche Zusage/Auskunft, tatsächliche Verständigung) sei im zeitlichen Zusammenhang mit der Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 nicht geschaffen worden.
- 9 Daraufhin stellte der Kläger den Antrag auf Genehmigung der Nichtaktivierung des Feldinventars zum 30.06.2009 und zum 30.06.2010. Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 22.11.2011 ab.
- 10 Die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.
- 11 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 12 Er beantragt,
unter Aufhebung des Urteils des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 31.05.2017 - 2 K 249/13 und der Einspruchsentscheidung des FA vom 11.02.2013 den Bescheid vom 22.11.2011 über die Ablehnung der Genehmigung der Nichtaktivierung des Feldinventars zum 30.06.2009 und zum 30.06.2010 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Nichtaktivierung des Feldinventars in den Bilanzen zum 30.06.2009 und zum 30.06.2010 zuzulassen.
- 13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA den Antrag des Klägers vom 14.10.2011 auf Nichtaktivierung des Feldinventars zum 30.06.2009 und zum 30.06.2010 ermessensfehlerfrei abgelehnt hat.
- 15 1. Es besteht keine Verpflichtung des FA, dem Kläger die Nichtaktivierung des Feldinventars zum 30.06.2009 und zum 30.06.2010 nach R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005/2008 zu gestatten.
- 16 a) 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 gehört auch das Feldinventar.
- 17 b) Unter Feldinventar versteht man die aufgrund der Feldbestellung auf den Feldern vorhandenen Pflanzenbestände. Davon umfasst ist auch die stehende Ernte. Der Wert bemisst sich in der Regel nach den bei der Feldbestellung aufgewendeten Kosten persönlicher und sachlicher Art (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.03.2010 - IV R 23/07, BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 13, m.w.N.).
- 18 c) Das Feldinventar ist zwar wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§ 94 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Steuerrechtlich handelt es sich jedoch um selbständige Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, wobei das Feldinventar einer abgrenzbaren Fläche (eines einzelnen Feldes) als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist (BFH-Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 14, m.w.N.). Da das Feldinventar zu den Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens zählt, richtet sich seine Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG; grundsätzlich ist es daher mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.
- 19 d) Davon abweichend räumt die Finanzverwaltung mit Billigung der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung landwirtschaftlichen Betrieben mit jährlicher Fruchtfolge die Möglichkeit ein, von einer Aktivierung des Feldinventars abzusehen (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005/2008, sowie BFH-Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 15 ff. zu früheren Verwaltungsregelungen und zur Rechtsentwicklung). Die Rechtsgrundlage dafür sieht die Rechtsprechung in einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO (BFH-Urteil vom 14.09.2017 - IV R 51/14, BFHE 259, 31, BStBl II 2018, 78, Rz 21 ff.) --jetzt § 163 Abs. 1 Satz 2 AO--, auf die der Steuerpflichtige unter dem

Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und einer deshalb vorliegenden Ermessensreduzierung auf Null einen Anspruch habe, der auch von den Gerichten zu beachten sei (BFH-Urteile vom 12.12.2013 - IV R 31/10, Rz 14, und in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 19 ff., m.w.N.).

- 20** e) Es kann dahingestellt bleiben, ob in Ansehung des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15 (BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393) noch an der Auffassung festgehalten werden kann, die Finanzverwaltung könne es durch allgemeine Verwaltungsvorschriften im Billigkeitswege gemäß § 163 AO zulassen, von der gesetzlich geforderten Aktivierung des Feldinventars abzusehen. Jedenfalls eröffnet R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005/2008 dem Kläger im Streitfall keinen derartigen Anspruch.
- 21** aa) Hat sich der Landwirt einmal dafür entschieden, das Feldinventar zu aktivieren, so ist er daran grundsätzlich auch für die Zukunft gebunden und hat keinen Anspruch mehr darauf, aus Billigkeitsgründen zu einem Verzicht auf die Aktivierung wechseln zu können (BFH-Urteile vom 12.12.2013 - IV R 31/10, Rz 15, und in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 24 ff., m.w.N.; Leingärtner/Wendt, Besteuerung der Landwirte, Kap. 29a, Rz 221; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Abschn. B Rz 774d). Ein Wechsel von der Aktivierung zur Nichtaktivierung würde nämlich im Jahr des Übergangs zu einem unzutreffenden Gewinnausweis führen. Für den Fall, dass der Landwirt nach einem Verzicht auf die Bewertung des Feldinventars zu dessen Aktivierung übergegangen ist, schreibt R 14 Abs. 2 Satz 4 EStR 2005/2008 ausdrücklich vor, dass er hieran aufgrund der Bewertungsstetigkeit auch für die Zukunft gebunden ist.
- 22** bb) Eine abweichende Auslegung der Richtlinie durch die Finanzgerichte kommt nicht in Betracht. Denn für die Auslegung allgemeiner ermessensleitender Verwaltungsanweisungen ist nicht maßgeblich, wie das FG sie versteht, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 13.01.2005 - V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460, unter II.3., m.w.N., und in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 23). Die Finanzgerichte dürfen daher derartige Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen, sondern nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist. Im Übrigen können die Steuergerichte nur unterbinden, dass die Finanzverwaltung in Einzelfällen ohne zwingende Sachgründe, also willkürlich, von einer solchen Verwaltungsanweisung abweicht (BFH-Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 23, 29, m.w.N., sowie Senatsurteil vom 09.05.2019 - VI R 48/16, Rz 21).
- 23** cc) Nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hatte der Kläger das Feldinventar in seinen Bilanzen bis zum Wirtschaftsjahr 2000/ 2001 nicht aktiviert, war dann jedoch ausweislich der Bilanzen zum 30.06.2002 bis zum 30.06.2004 zur Aktivierung des Feldinventars übergegangen. Nach R 14 Abs. 2 Satz 4 EStR 2005/2008 ist der Kläger an die Aktivierung des Feldinventars gebunden. Eine Rückkehr zum Verzicht auf die Aktivierung des Feldinventars ist ihm nicht mehr möglich.
- 24** 2. Der Kläger kann zudem nicht unmittelbar aus § 163 AO das Recht ableiten, das Feldinventar nicht zu aktivieren.
- 25** Da Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, gesetzlich verpflichtet sind, ihr Feldinventar in der Bilanz auszuweisen, kann hiervon nur unter den Voraussetzungen des § 163 AO abgesehen werden. Eine andere Rechtsgrundlage, die dies ermöglichte, ist nicht vorhanden (Senatsurteil vom 09.05.2019 - VI R 48/16, Rz 26).
- 26** a) Persönliche Billigkeitsgründe sind weder geltend gemacht noch sonst ersichtlich.
- 27** b) Aber auch sachliche Billigkeitsgründe liegen nicht vor.
- 28** aa) Billigkeitsmaßnahmen dienen der Anpassung des steuerrechtlichen Ergebnisses an die Besonderheiten des Einzelfalls, um Rechtsfolgen auszugleichen, die das Ziel der typisierenden gesetzlichen Vorschrift verfehlen und deshalb ungerecht erscheinen. Sie gleichen Härten im Einzelfall aus, die der steuerrechtlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers nicht entsprechen und damit zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 112 f.). Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt keine Billigkeitsmaßnahme (Senatsbeschluss vom 12.07.2017 - VI R 36/15, BFHE 258, 151, BStBl II 2017, 979, Rz 16, m.w.N.).
- 29** bb) Nach dieser Maßgabe sind keine sachlichen Billigkeitsgründe ersichtlich, die es rechtfertigen, im Streitfall von der Aktivierung des Feldinventars abzusehen.
- 30** Die Erhöhung des Betriebsvermögens durch Aktivierung des Feldinventars ist die gesetzliche Folge der

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und kann daher für sich gesehen zu keiner unbilligen Härte führen. Die Erfassung des Feldinventars zeitigt auch keine atypischen, vom Gesetz nicht gewollten Ergebnisse. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG verlangt, dass das Umlaufvermögen mit den Herstellungs- oder Anschaffungskosten bewertet wird. Es ist nicht ersichtlich und auch nicht dargetan, weshalb die Bewertung des Feldinventars gegenüber der Bewertung des Umlaufvermögens in anderen Fällen mit solchen Schwierigkeiten verbunden sein sollte, dass eine Bewertung entsprechend den gesetzlichen Vorgaben unbillig wäre. Ebenso wenig ist erkennbar, dass durch die Erfassung des Feldinventars der Kläger nicht leistungsgerecht besteuert würde.

- 31** 3. Eine Verpflichtung des FA, dem Kläger die Nichtaktivierung des Feldinventars zum 30.06.2009 und zum 30.06.2010 zu gestatten, besteht auch nicht deshalb, weil es dessen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Veranlagungszeiträume 2004, 2005 und 2006 erklärungsgemäß festgestellt hat.
- 32** a) Zwar ist es zutreffend, dass das FA dem Kläger angesichts der vorliegenden Umstände durch den erklärungsgemäßen Erlass der Feststellungsbescheide 2004 bis 2006 durch konkludente Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO gestattet hat, von der Aktivierung des Feldinventars abzusehen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 12.07.2012 - I R 32/11, BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175; in BFHE 259, 31, BStBl II 2018, 78, und vom 09.05.2019 - VI R 48/16, Rz 11). Ebenfalls zutreffend führt der Kläger aus, dass der Bescheid vom 23.06.2009 betreffend die Nichtaktivierung von Feldinventar zum 30.06.2005 bis zum 30.06.2008 für die Bilanzstichtage bis zum 30.06.2007 lediglich eine wiederholende Verfügung darstellt und dieser Bescheid erstmalig nur die Genehmigung zur Nichtaktivierung des Feldinventars für den Bilanzstichtag 30.06.2008 regelt. Dem ist das FA zu Recht nicht entgegengetreten. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 33** b) Entgegen der Auffassung der Revision entfalten diese (bestandskräftigen) Billigkeitsmaßnahmen für die Bilanzstichtage 30.06.2005 bis 30.06.2008 jedoch keine Bindungswirkung für die Zukunft.
- 34** aa) Der Bescheid vom 23.06.2009, mit dem das FA die Nichtaktivierung des Feldinventars zum 30.06.2005 bis zum 30.06.2008 genehmigt hat, kann schon aufgrund seiner zeitlich bestimmten Regelungsdauer nicht zukünftig und damit nicht über den Bilanzstichtag 30.06.2008 hinaus wirken. Ergeht die Billigkeitsmaßnahme wie vorliegend aufgrund eines gesonderten Bescheids, ergibt sich die Regelungsdauer nach dem dort bestimmten Zeitraum. Der Vorstellung des Klägers, dass sich die Finanzbehörde über einen ausdrücklich benannten Zeitraum hinaus bindet, kann nicht gefolgt werden.
- 35** bb) Aber auch soweit die Billigkeitsmaßnahmen für die Bilanzstichtage 30.06.2005 bis 30.06.2007 nach R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005/2008 mit den Steuerfeststellungen verbunden wurden, erschöpft sich der Regelungsgehalt des (mit den Steuerfeststellungen verbundenen) begünstigenden Verwaltungsakts in der Genehmigung zur Nichtaktivierung des Feldinventars zum jeweiligen Bilanzstichtag und der daraus folgenden abweichenden Steuerfeststellung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum. Ein Dauerverwaltungsakt mit Bindungswirkung für die Zukunft ist die Billigkeitsmaßnahme wegen ihres bilanzstichtags- und veranlagungszeitraumbezogenen Regelungsgehalts nicht.
- 36** Der Regelungsinhalt eines Verwaltungsakts ist im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB zu ermitteln. Entscheidend sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (z.B. BFH-Urteil vom 26.11.2009 - III R 87/07, BFHE 227, 466, BStBl II 2010, 429, Rz 13).
- 37** Es fehlt an jeglichen Anhaltspunkten dafür, dass das FA sich durch die jedes Wirtschaftsjahr erneut gewährte mit dem jeweiligen Feststellungsbescheid verbundene Billigkeitsmaßnahme bilanzstichtagsübergreifend auch für die Zukunft gebunden hat. Die jeweiligen Billigkeitsentscheidungen beinhalten vielmehr nur die Regelung, dass von einer Aktivierung des Feldinventars zu einem bestimmten Bilanzstichtag abgesehen werden kann. Sie ermöglichten dem Kläger daher nur, von einem im Gesetz nicht vorgesehenen Ansatzwahlrecht zu dem jeweiligen Bilanzstichtag Gebrauch zu machen. Anders als der Kläger nunmehr vorträgt, beinhalten die bilanzstichtagsbezogenen Billigkeitsentscheidungen des FA daneben nicht auch noch die Regelung, dass ihm --vergleichbar mit dem Antrag auf Wechsel der Gewinnermittlungsart gemäß § 13a Abs. 2 EStG-- mit Wirkung auch für zukünftige Bilanzstichtage der Übergang zur Nichtaktivierung des Feldinventars gestattet sei. Davon ist der Kläger ersichtlich auch selber immer ausgegangen. Anderenfalls lässt sich nicht erklären, warum er (zutreffend) den Antrag auf Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme gemäß R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005/2008 jedes Jahr durch Abgabe der mit einem entsprechenden Hinweis versehenen Jahresabschlüsse für die Wirtschaftsjahre 2004/2005, 2005/2006, 2006/2007 und 2007/2008 (konkludent) neu gestellt hat.

- 38** 4. Auch der vom Kläger angeführte Grundsatz der Bewertungsstetigkeit rechtfertigt nicht die Fortführung der fehlerhaften Nichtaktivierung des Feldinventars. Denn der Stetigkeitsgrundsatz hindert nicht, materiell rechtswidrige Bilanzen zu berichtigen, und kann insbesondere nicht rechtfertigen, dass ein fehlerhafter Bewertungsansatz fortzuführen ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31.01.2013 - GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 72 ff.).
- 39** 5. Ebenso wenig liegt eine verbindliche Zusage des FA nach §§ 204, 205 AO, von der Aktivierung des Feldinventars auch zukünftig, insbesondere zum 30.06.2009 und zum 30.06.2010 abzusehen, vor. Soweit der Kläger hierzu vorträgt, während der im Jahr 2005 durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 sei vereinbart worden, dass der Kläger die Aktivierung des Feldinventars anerkenne, aber zum 30.06.2005 wieder zur Nichtaktivierung zurückkehren dürfe, liegen die Voraussetzungen der §§ 204, 205 AO ersichtlich nicht vor. Auch eine das FA bindende verbindliche Auskunft ist damit nicht dargetan.
- 40** 6. Schließlich kann die Nichtaktivierung des Feldinventars auch nicht auf die Grundsätze von Treu und Glauben gestützt werden. Eine dahingehende tatsächliche Verständigung zwischen dem Kläger und dem FA mit Bindungswirkung für Folgejahre vermag der Senat nicht zu erkennen. Sie ist insbesondere nicht dem Prüfungsbericht vom 28.11.2005 zu entnehmen. Im Übrigen ist eine tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen nicht zulässig (BFH-Urteil vom 27.06.2018 - X R 17/17, Rz 17).
- 41** Letztlich kommt dem Umstand, dass das FA ab dem Bilanzstichtag 30.06.2005 die Nichtaktivierung des Feldinventars über mehrere Wirtschaftsjahre hinweg genehmigt hat, ebenfalls keine vertrauensschutzbegründende Wirkung zu. Es entspricht dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1 EStG), dass das FA für jeden Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat (Senatsurteil vom 23.08.2017 - VI R 70/15, BFHE 259, 295, BStBl II 2018, 174, Rz 24, m.w.N.).
- 42** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de