Urteil vom 18. März 2010, IV R 23/07

Kein Wechsel von der Aktivierung des Feldinventars zu einem Verzicht auf dessen Bewertung - Begriff des Feldinventars und der stehenden Ernte - Entwicklungsgeschichte sowie Sinn und Zweck des Verzichts auf die Aktivierung des Feldinventars - Auslegung allgemeiner Verwaltungsanweisungen - Verbindung einer Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO mit der Steuerfestsetzung

BFH IV. Senat

AO § 148, AO § 163, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 1, EStG § 13, FGO § 43, BGB § 94 Abs 1

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 28. März 2007, Az: IV 203/06

Leitsätze

Ein Landwirt, der das Feldinventar aktiviert hat, ist daran grundsätzlich auch für die Zukunft gebunden und hat keinen Anspruch darauf, aus Billigkeitsgründen zu einem Verzicht auf die Bewertung wechseln zu können .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Landwirt und betreibt seit dem Kalenderjahr 1992 Ackerbau. Den Gewinn ermittelt er durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (1. Juli bis 30. Juni gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).

2 Seit Beginn seiner Tätigkeit hatte der Kläger das Feldinventar aktiviert. Zum 30. Juni des Streitjahres (2003) stand es mit 108.439,18 € zu Buche. Im Wirtschaftsjahr 2003/04 löste der Kläger den Aktivposten für das Feldinventar gewinnmindernd auf. Auf dieser Grundlage ermittelte er die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Streitjahr.

3 Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nach einer Betriebsprüfung nicht. Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, der Kläger sei verpflichtet gewesen, das Feldinventar seines Betriebes (weiterhin) zu aktivieren. Soweit die Finanzverwaltung den Landwirten ein "Wahlrecht" eingeräumt habe, auf die Aktivierung des Feldinventars aus Billigkeitsgründen zu verzichten (R 131 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2001), fehle es dafür an einer Rechtsgrundlage. Im Übrigen begehre der Kläger vorliegend mehr als ihm von Seiten der Verwaltung im Billigkeitswege zugestanden werden sollte. Darauf habe er jedoch keinen Anspruch, auch nicht aus Gründen der Gleichbehandlung. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 996 veröffentlicht.

4 Mit der Revision macht der Kläger geltend, die Finanzverwaltung habe den Landwirten ein uneingeschränktes Wahlrecht eingeräumt, von einer Aktivierung des Feldinventars abzusehen. Aus der Richtlinie gehe nicht hervor, dass dieses Wahlrecht nur zu Beginn der landwirtschaftlichen Tätigkeit ausgeübt werden dürfe. R 131 Abs. 2 Satz 4 EStR 2001 schreibe vor, dass ein Landwirt, der nach einem Verzicht auf die Bewertung zu einer Aktivierung des Feldinventars übergegangen sei, hieran aufgrund der Bewertungsstetigkeit auch für die Zukunft gebunden sei. Daraus könne im Umkehrschluss entnommen werden, dass der Kläger gerade nicht an die Aktivierung gebunden sein solle, weil er nicht zuvor darauf verzichtet habe. Die Regelung solle verhindern, dass ständig zwischen Aktivierung und Nichtaktivierung gewechselt werde, je nachdem was die meisten Steuervorteile bringe. Andererseits müsse es aber dem Landwirt möglich sein, zunächst einmal zu prüfen, was bei seinem persönlichen Betrieb sinnvoll sei.

5 Der Kläger beantragt,

"unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 1. September 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Februar 2006 dahingehend zu ändern, dass dem Kläger eine Steuererstattung in Höhe von 13.789,09 Euro gewährt wird".

6 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

7 Es trägt vor, der Richtliniengeber habe auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6. April 2000 IV R 38/99 (BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422) reagiert, indem er in R 131 Abs. 2 EStR 2001 den Satz 4 eingefügt habe, wonach der Landwirt an seine letzte Entscheidung gebunden sei, wenn er nach einem ursprünglichen Verzicht auf die Bewertung zu einer Aktivierung des Feldinventars übergegangen sei. Ein Landwirt habe deshalb nicht darauf vertrauen können, das von der Finanzverwaltung eingeräumte Wahlrecht völlig uneingeschränkt ausüben zu können. Der Wortlaut der Regelung lasse keinen anderen als den vom FG gezogenen Schluss zu, dass von einer einmal vorgenommenen Aktivierung des Feldinventars danach nicht mehr abgesehen werden könne. Würde man dagegen dem Vorbringen des Klägers folgen, so könnte sich nach der BFH-Rechtsprechung, wonach der Nichtaktivierung des Feldinventars keine Bindungswirkung zukomme, an eine der Aktivierung nachfolgende Nichtaktivierung wiederum eine Aktivierung anschließen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des Klägers ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Kläger war nicht berechtigt, im Wirtschaftsjahr 2003/04 abweichend von den Vorjahren von einer Aktivierung des Feldinventars abzusehen.

9 1. Der Senat geht davon aus, dass sich der Kläger sowohl gegen die Steuerfestsetzung als auch gegen die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001 (jetzt R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008) wendet.

10 a) Die Entscheidung über eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen kann mit der Steuerfestsetzung verbunden werden (§ 163 Satz 3 AO). Zwar kann der BFH nach ständiger Rechtsprechung im Anfechtungsverfahren gegen die Steuerfestsetzung grundsätzlich nicht über einen Billigkeitsantrag entscheiden, weil dieser Gegenstand eines besonderen Verwaltungsverfahrens ist (u.a. BFH-Urteil vom 21. September 2000 IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178, unter 2. der Gründe, m.w.N.). Von einer Verbindung beider Verfahren im Wege einer objektiven Klagehäufung (§ 43 FGO) ist jedoch auszugehen, wenn der Kläger im Einspruchs- und im Klageverfahren ausdrücklich auch einen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen geltend gemacht und das FA darüber entschieden hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178, unter 2. der Gründe).

11 b) So verhält es sich im Streitfall. Der Kläger hat sich im Einspruchs- und im Klageverfahren nicht nur gegen die Steuerfestsetzung gewandt, sondern sich ausdrücklich auch auf die Billigkeitsregelung in R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001 berufen und eine abweichende Steuerfestsetzung beantragt. Das FA hat die Anwendung der Billigkeitsregelung abgelehnt, weil es deren Voraussetzungen für nicht erfüllt hält. Das FG ist davon ausgegangen, dass der Billigkeitsregelung eine Rechtsgrundlage fehle, der Kläger davon abgesehen aber auch keinen Anspruch auf eine Billigkeitsmaßnahme habe.

12 2. 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.

13 a) Unter Feldinventar versteht man die aufgrund der Feldbestellung auf den Feldern vorhandenen Pflanzenbestände (BFH-Urteil vom 16. November 1978 IV R 160/74, BFHE 126, 429, BStBl II 1979, 138, unter B.I.a der Gründe). Ihr Wert bemisst sich in der Regel nach den bei der Feldbestellung aufgewendeten Kosten persönlicher und sachlicher Art. Als stehende Ernte bezeichnet man den auf den Feldern stehenden Bestand an Feldfrüchten, bevor er abgeerntet wird (BFH-Urteil in BFHE 126, 429, BStBl II 1979, 138, unter B.I.a der Gründe). Von diesem Verständnis ausgehend --anders z.B. die Begründung zu § 12 EStG 1925, RTDrucks III/795, S. 45, wonach

zum Feldinventar im Unterschied zur stehenden Ernte die im Boden befindliche Saat, Dünger usw. gehören-- umfasst der Begriff "Feldinventar" auch die stehende Ernte.

14 b) Das Feldinventar ist zwar wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§ 94 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Steuerrechtlich handelt es sich jedoch um selbstständige Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (BFH-Urteil in BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422), wobei das Feldinventar einer abgrenzbaren Fläche (eines einzelnen Feldes) als selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist (Märkle/Hiller, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl., Rz 111; vgl. zu Baumbeständen BFH-Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.c der Gründe). 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 danach mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

15 3. 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 (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 22. Januar 1970 IV B/4 -S 2163- 4/70, BStBl I 1970, 184, zu Nr. 4, und vom 15. Dezember 1981 IV B 4 -S 2163- 63/81, BStBl I 1981, 878, zu 3.1.3; Abschn. 131 Abs. 2 EStR 1984 ff., R 131 Abs. 2 EStR 1993 ff., jetzt R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008; vgl. u.a. BFH-Urteil in BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422, m.w.N.).

16 a) Diese Rechtsfolge wurde ursprünglich daraus abgeleitet, dass das Feldinventar zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks gehört und wie der Grund und Boden --anders als z.B. Gebäude und stehendes Holz, deren Nutzung auf längere Dauer berechnet ist-- nicht in den Vermögensvergleich einzubeziehen war (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG in der bis zum 1. Juli 1970 anzuwendenden Fassung; zuvor § 12 EStG 1925 bzw. §§ 32, 33 EStG 1920; vgl. Begründung zu § 12 EStG 1925, RTDrucks III/795, S. 45; Urteil des Reichsfinanzhofs vom 15. Februar 1933 VI A 230/32, RStBl 1933, 778).

17 An der Möglichkeit, von einer Aktivierung des Feldinventars abzusehen, wurde nach Einführung der Bodengewinnbesteuerung aus Vereinfachungsgründen festgehalten (vgl. R 131 Abs. 2 EStR bis 2000). Seit dem BFH-Urteil in BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422 wird die Regelung auf Billigkeitsgründe gestützt (R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001, jetzt R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008).

18 b) Dem Verzicht auf die Aktivierung des Feldinventars liegen landwirtschaftliche Besonderheiten zu Grunde. Das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr, das den Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni umfasst (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG), beginnt im Ackerbau mit der Ernte, an die sich die Feldbestellung anschließt; es endet, bevor die Ernte der angebauten Feldfrüchte beginnt. Der sofortige Betriebsausgabenabzug bewirkt daher, dass neben den Erlösen aus der Ernte auch der Aufwand für die Feldbestellung in demselben Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden kann, in dem er angefallen ist. Damit wird die oft schwierige Bewertung des Feldinventars vermieden. Die Regelung führt auch nicht zu nennenswerten Gewinnverlagerungen, weil die Werte zu Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahrs in normalen Jahren annähernd gleich bleiben (so bereits BFH-Urteil vom 14. März 1961 I 17/60 S, BFHE 73, 359, BStBl III 1961, 398, unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung zum EStG 1925). Kommt es ausnahmsweise gleichwohl zu Gewinnverschiebungen, mindern sich deren steuerliche Auswirkungen zudem durch die zeitanteilige Aufteilung des Gewinns auf die jeweiligen Veranlagungsjahre (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG). Der Totalgewinn wird nicht beeinflusst (BFH-Urteil vom 30. Januar 1986 IV R 130/84, BFHE 146, 72, BStBl II 1986, 399, unter 2.b der Gründe).

19 c) Anders als das FG erkannt hat, fehlt es nicht an einer Rechtsgrundlage für den Verzicht auf die Bewertung des Feldinventars. Zwar hat der Senat im Urteil in BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422 --unter Aufgabe der früheren Rechtsprechung (BFH-Urteil in BFHE 146, 72, BStBl II 1986, 399, unter 2.b der Gründe)-- entschieden, dass dafür § 148 AO nicht in Betracht kommt. Gleichzeitig hat er die Regelung jedoch als Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO angesehen. Dem liegt zu Grunde, dass eine Umstellung auf die Aktivierung des Feldinventars für die betroffenen Betriebe dazu führen würde, dass sie im Übergangszeitraum die Erlöse aus der Ernte zu versteuern hätten, ohne in diesem Wirtschaftsjahr den Aufwand aus der Feldbestellung abziehen zu können. Betroffen wären alle Betriebe, die zuvor von der Möglichkeit der Nichtaktivierung Gebrauch gemacht haben. Dazu gehören vor allem die in der Land- und Forstwirtschaft besonders häufig anzutreffenden Familienbetriebe, sofern sie bilanzieren. Die Möglichkeit, weiterhin auf eine Aktivierung des Feldinventars zu verzichten, stellt sich daher als Billigkeitsregelung dar.

20 Zwar gilt die Regelung in R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 2001 (jetzt R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008) auch für neu gegründete landwirtschaftliche Betriebe, denen sie das "Wahlrecht" einräumt, auf die Bewertung des Feldinventars zu verzichten. Davon betroffen dürften jedoch vergleichsweise wenige Betriebe sein. Denn im Bereich der Land- und Forstwirtschaft kommt es im Unterschied zu anderen Wirtschaftsbereichen nur ausnahmsweise zu echten

betrieblichen Neugründungen, weil sich der dafür erforderliche Grund und Boden insgesamt nicht vermehren lässt. Diesen Betrieben eröffnet sie die Möglichkeit, ebenfalls die vereinfachende Wirkung des Verzichts auf die Bewertung in Anspruch zu nehmen.

21 4. Eine Verwaltungsregelung führt nur dann ausnahmsweise aus Gründen der Gleichbehandlung zu einer von den Gerichten zu beachtenden Selbstbindung der Verwaltung, wenn der Verwaltung durch Gesetz Entscheidungsfreiheit eingeräumt wurde, die Regelung also den Bereich des Ermessens, der Billigkeit (z.B. bei Änderung der Rechtsprechung) bzw. der Typisierung oder Pauschalierung betrifft (BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 14/05, BFHE 217, 525, BStBl II 2007, 816, unter II.2. der Gründe, m.w.N.).

22 a) Der Steuerpflichtige hat deshalb einen auch vor den Steuergerichten zu beachtenden Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der allgemeinen Verwaltungsanweisungen, die eine Billigkeitsregelung zum Inhalt haben, besteuert zu werden, es sei denn, die Billigkeitsregelung verlässt den gesetzlich vorgesehenen Rahmen (BFH-Urteil vom 14. März 2007 XI R 59/04, BFH/NV 2007, 1838, unter II.3.a der Gründe, m.w.N.).

23 b) Maßgeblich für die Auslegung allgemeiner ermessensleitender Verwaltungsanweisungen ist nicht, wie das FG sie versteht, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte. Das FG darf 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 vom 7. Dezember 2005 I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097, unter II.2.d der Gründe, m.w.N.).

24 5. Ein Landwirt, der das Feldinventar aktiviert hat, ist daran grundsätzlich auch für die Zukunft gebunden und hat keinen Anspruch darauf, aus Billigkeitsgründen zu einem Verzicht auf die Bewertung wechseln zu können.

25 a) Der erkennende Senat hat einen solchen Wechsel für unzulässig gehalten, weil er im Jahr des Übergangs zu einem unzutreffenden Gewinnausweis führt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 126, 429, BStBl II 1979, 138, unter B.II. der Gründe). Für den Fall, dass der Landwirt nach einem Verzicht auf die Bewertung des Feldinventars zur Aktivierung übergegangen ist, schreibt R 131 Abs. 2 Satz 4 EStR 2001 (jetzt R 14 Abs. 2 Satz 4 EStR 2008) ausdrücklich vor, dass er hieran aufgrund der Bewertungsstetigkeit auch für die Zukunft gebunden ist. Zuvor hatte die Finanzverwaltung das "Wahlrecht" damit begründet, dass der Wert des Feldinventars und der stehenden Ernte zu Beginn und am Ende eines jeden Wirtschaftsjahrs in der Regel annähernd gleich sei (zuletzt R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR 1999) und darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zu beachten sei (R 131 Abs. 2 Satz 4 EStR 1999).

26 b) Aus der Regelung in R 131 Abs. 2 EStR 2001 (jetzt R 14 Abs. 2 EStR 2008) ergibt sich kein Anspruch des Klägers, von einer Aktivierung des Feldinventars zu einem Verzicht auf die Bewertung überzugehen. Zwar ist zuzugeben, dass die Neufassung der EStR für den Fall keine ausdrückliche Regelung enthält, dass der Landwirt das Feldinventar von vorneherein --ohne vorherigen Wechsel-- aktiviert hat, und dann später zur Nichtaktivierung übergehen will. Das genügt jedoch für die Begründung eines Anspruchs auf einen solchen Wechsel nicht.

27 aa) Einem solchen Wechsel steht der damit verbundene zweifache Betriebsausgabenabzug des Aufwands für die Feldbestellung und somit ein zu niedriger Gewinnausweis in dem betreffenden Wirtschaftsjahr entgegen. Hinzu käme ein Verstoß gegen den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (vgl. R 131 Abs. 2 Satz 4 EStR 2000 einerseits und R 131 Abs. 2 Satz 4 EStR 2001 ff. andererseits), denn der Steuerpflichtige hätte nach dem BFH-Urteil in BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422 sodann das Recht, erneut zu einer Aktivierung des Feldinventars überzugehen. Eine derartige Gewinnverlagerung lässt sich weder mit der Entwicklungsgeschichte (oben unter II.3.a), noch mit dem Sinn und Zweck der Regelung (unter II.3.b), noch mit der BFH-Rechtsprechung (vgl. unter II.3.a und II.3.b) vereinbaren und ist auch nicht durch Billigkeitsgründe gerechtfertigt (s. dazu unter II.3.c).

28 bb) Die Regelung in R 131 Abs. 2 Satz 4 EStR 2001 erlaubt dementsprechend --entgegen der auch in der mündlichen Verhandlung vertretenen Auffassung des Klägers-- nicht den Umkehrschluss, dass ein Wechsel von der Aktivierung zur Nichtaktivierung des Feldinventars zulässig wäre, wenn der Steuerpflichtige nicht schon früher von der Nichtaktivierung zur Aktivierung übergegangen ist. Sie bezieht sich vielmehr auf den vom BFH in BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422 entschiedenen Fall, wonach es dem Landwirt --abweichend von der früheren Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 6. Dezember 1984 IV R 212/82, BFHE 143, 233, BStBl II 1985, 391, und vom 14. April 1988 IV R 96/86, BFHE 153, 138, BStBl II 1988, 672)-- nicht verwehrt werden kann, zum nächsten noch offenen Bilanzstichtag zu der bilanzrechtlich zwingend vorgeschriebenen Aktivierung seiner Feldbestände überzugehen. In diesem Urteil (in BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422, a.E.) hat der BFH zugleich entschieden, dass

der Landwirt wegen des Grundsatzes der materiellen Bilanzkontinuität auch für die Zukunft an die Aktivierung gebunden ist.

29 cc) Eine davon abweichende Auslegung kommt nicht in Betracht. Denn der Wechsel von der Aktivierung des Feldinventars zu einem Verzicht auf dessen Bewertung wird nach der insoweit maßgeblichen Auffassung der Finanzverwaltung gerade nicht von der Regelung in den EStR (R 131 Abs. 2 EStR 2001; jetzt R 14 Abs. 2 EStR 2008) gedeckt (Oberfinanzdirektion --OFD-- Cottbus vom 19. Februar 2004 S 2132a-St 226, HaufeIndex 1143521; OFD Rheinland vom 16. Oktober 2007 S 2230-St 157, HaufeIndex 1887761, unter Bezugnahme auf einen Beschluss der Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder).

30 dd) Der Senat folgt deshalb nicht der in einem obiter dictum geäußerten Auffassung des I. Senats des BFH (Beschluss vom 10. August 2004 I B 212/03, juris) und des FG des Landes Brandenburg im vorhergehenden Urteil vom 22. Oktober 2003 2 K 618/02 (EFG 2005, 1005), die unter Berufung auf das BFH-Urteil in BFHE 191, 527, BStBl II 2000, 422 einen solchen Wechsel für zulässig halten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de