Urteil vom 09. Mai 2019, VI R 48/16

Absehen von der Aktivierung des Feldinventars als Billigkeitsmaßnahme

ECLI:DE:BFH:2019:U.090519.VIR48.16.0

BFH VI. Senat

AO § 163 S 2, AO § 164 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStR 2008 R 14 Abs 2 S 3, EStG § 13, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. April 2016, Az: 1 K 5322/14

Leitsätze

1. NV: Die bloße Nichtaktivierung des Feldinventars in der der Steuererklärung beigefügten Bilanz ohne weitere Erläuterungen kann nicht als konkludenter Antrag auf Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme gemäß R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008 ausgelegt werden (Abgrenzung von den BFH-Entscheidungen vom 12. Juli 2012 I R 32/11, BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175, und vom 14. September 2017 IV R 51/14, BFHE 259, 31, BStBl II 2018, 78) .

2. NV: Die Nichtaktivierung des Feldinventars im Wege einer Billigkeitsmaßnahme gemäß R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008 setzt das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebs voraus. Hieran fehlt es, wenn die Einkünfte bestandskräftig als solche aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden .

3. NV: § 163 AO gebietet es nicht, aus sachlichen Billigkeitsgründen von einer Aktivierung des Feldinventars abzusehen .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.04.2016 1 K 5322/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR. Sie war im Wirtschaftsjahr 2007/2008 landwirtschaftlich tätig und erbrachte daneben Leistungen an andere Unternehmer. Ihren Gewinn ermittelte sie durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni. In ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 2008 erklärte die Klägerin --wie in den Vorjahren-- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte sie erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--).

2 Bei einer Außenprüfung für die Wirtschaftsjahre 2004/2005 bis 2007/2008 stellte die Prüferin fest, dass die Klägerin in diesen Jahren in erheblichem Umfang Einnahmen aus der entgeltlichen Vermietung von Maschinen an fremde Dritte, darunter Landwirte und Nichtlandwirte, sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen bezogen hatte. Das FA gelangte deshalb zu der Überzeugung, die Klägerin habe statt land- und forstwirtschaftlicher insgesamt gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erzielt. Es ging von einem Strukturwandel i.S. von R 15.5 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2005/2008 aus, weshalb das bisher nach R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2005/2008 nicht berücksichtigte Feldinventar zu aktivieren sei und erhöhte den Gewinn um 376.166 €.

3 Die Klägerin erhob gegen den geänderten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von

Besteuerungsgrundlagen 2008 Klage, die beim Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg unter dem Aktenzeichen ... anhängig ist. Mit dieser Klage wandte sie sich u.a. gegen die Qualifizierung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG und beantragte gleichzeitig mit der Klagebegründung, ihr im Billigkeitsweg (§ 163 AO) gemäß R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008 weiterhin zu gestatten, von der Aktivierung des Feldinventars abzusehen. In der mündlichen Verhandlung vor dem FG nahm die Klägerin die Klage bezüglich der Feststellung der Einkunftsart zurück. Das Verfahren betreffend die Höhe der Einkünfte im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung 2008 setzte das FG gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Antrag nach R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008 aus.

4 Den Antrag der Klägerin, ihr zu erlauben, das Feldinventar nach R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008 für das Jahr 2008 nicht zu aktivieren, lehnte das FA ab. Der Einspruch hiergegen blieb erfolglos.

5 Die im Anschluss erhobene Klage wies das FG aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 1701 veröffentlichten Gründen ab.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

7 Sie beantragt,
das FG-Urteil und den Bescheid über die Ablehnung einer abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen hinsichtlich der Nichtaktivierung des Feldinventars vom 10. April 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. September 2014 aufzuheben und das FA zu verpflichten, ihr im Wege der Billigkeit zu gestatten, von der Aktivierung des Feldinventars abzusehen.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA den Antrag auf Nichtaktivierung des Feldinventars ermessensfehlerfrei abgelehnt hat.

10 1. Das FA war insbesondere nicht deshalb an einer ablehnenden Entscheidung gehindert, weil es der Klägerin --wie diese unter Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Juli 2012 - I R 32/11 (BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175) meint-- bereits mit der erklärungsgemäßen Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 AO) zugleich konkludent gemäß § 163 AO gestattet habe, das Feldinventar nicht zu aktivieren.

11 a) Das FA hat --wie das FG zutreffend entschieden hat-- keinen derartigen Verwaltungsakt erlassen, da es schon an einem entsprechenden Antrag fehlt. Der Feststellungserklärung für das Jahr 2008 war lediglich der Jahresabschluss mit der Bilanz beigefügt, in der das Feldinventar aber nicht ausgewiesen ist. Auch enthält die Bilanz keinen Hinweis darauf, warum von dessen Aktivierung abgesehen wurde. Ebenso wenig hat die Klägerin einen gesonderten Antrag gestellt, von der Aktivierung des Feldinventars aus Billigkeitsgründen absehen zu dürfen. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall von den vom BFH bisher entschiedenen Fällen. Denn dort hatten sich die Klägerinnen entweder immerhin auf die entsprechende Richtlinienvorschrift berufen (so in den den Urteilen vom 7. Dezember 2005 - I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097, und vom 14. September 2017 - IV R 51/14, BFHE 259, 31, BStBl II 2018, 78 zugrunde liegenden Fällen) oder sogar ausdrücklich auf die Inanspruchnahme der Billigkeitsregelung hingewiesen (so in dem mit Beschluss in BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175 entschiedenen Fall). Den bisher ergangenen BFH-Entscheidungen lagen damit zumindest konkludent gestellte Billigkeitsanträge zugrunde, die die Annahme rechtfertigten, dass das FA eine konkludente Billigkeitsentscheidung getroffen hat. Hiermit ist die Abgabe einer Bilanz ohne Ansatz des Feldinventars und ohne weitere Erläuterungen, wie es die Klägerin nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) getan hat, nicht vergleichbar.

12 b) Im Feststellungsbescheid finden sich ebenfalls keine Hinweise auf eine damit verbundene Billigkeitsentscheidung des FA.

13 2. Eine Verpflichtung des FA, der Klägerin die Nichtaktivierung des Feldinventars zu gestatten, besteht nicht.

14 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.

15 aa) 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 (BFH-Urteil vom 18. März 2010 - IV R 23/07, BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 13, m.w.N.).

16 bb) Das Feldinventar ist zwar wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§ 94 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). 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.

17 b) 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 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 in 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. Dezember 2013 - IV R 31/10, BFH/NV 2014, 514, Rz 14, und in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 19 ff., m.w.N.).

18 c) Es kann dahingestellt bleiben, ob in Ansehung des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 28. November 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. Denn jedenfalls eröffnet R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008 der Klägerin keinen derartigen Anspruch.

19 aa) Nach R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008 sind nur landwirtschaftliche Betriebe begünstigt. Die Klägerin unterhielt jedoch ab dem Wirtschaftsjahr 2007/2008 einen gewerblichen Betrieb, sodass sie nicht unter diese Regelung fällt.

20 Die Qualifizierung der Einkunftsart als gewerbliche Einkünfte stellt im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung eine verfahrensrechtlich selbständige Besteuerungsgrundlage dar (BFH-Urteile vom 9. November 2017 - IV R 37/14, BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 18; vom 19. März 2009 - IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.1.). Da die Klägerin ihre Klage gegen den Feststellungsbescheid 2008 hinsichtlich der Einkunftsart zurückgenommen hat, steht bestandskräftig fest, dass sie in diesem Jahr gewerbliche Einkünfte bezogen hat.

21 bb) Der Senat muss auch nicht der Frage nachgehen, ob unter „landwirtschaftlichem Betrieb“ i.S. der R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008 nach der für die Auslegung ermessensleitender Vorschriften maßgebenden Auffassung der Finanzverwaltung (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 13. Januar 2005 - V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460, unter II.3., m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654, Rz 23) auch landwirtschaftliche Teilbetriebe gewerblich geprägter Personengesellschaften zu verstehen sind. Denn die Klägerin hat ihre landwirtschaftliche Tätigkeit nicht in einem von der gewerblichen Tätigkeit gesonderten Teilbetrieb ausgeübt.

22 Nach den bindenden Feststellungen des FG waren landwirtschaftlicher und gewerblicher Bereich nicht jeweils organisatorisch verselbständigt und voneinander abgegrenzt. Vielmehr wurden ohne jegliche organisatorische Trennung gewerbliche Dienstleistungen und landwirtschaftliche Tätigkeiten mit denselben Maschinen und Geräten erbracht. Sie wurden damit nicht --wie nach ständiger Rechtsprechung für die Annahme eines Teilbetriebs erforderlich (z.B. Senatsurteil vom 16. November 2017 - VI R 63/15, BFHE 260, 138, Rz 17, m.w.N.)-- in mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten, für sich selbst lebensfähigen Untereinheiten des einheitlichen Betriebs der Klägerin ausgeübt.

23 Ob die Klägerin --so ihr Vortrag-- beide Tätigkeiten in jeweils organisatorisch verselbständigten Betrieben hätte ausüben können, ist unerheblich, weil die erforderliche Eigenständigkeit eines Teilbetriebs tatsächlich gegeben sein

muss. Der eindeutige Wortlaut der R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008 knüpft das Wahlrecht an die Voraussetzung, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt. Dieses Erfordernis erfüllt die Klägerin nicht.

24 cc) Schon aus diesem Grund hat auch der Vortrag der Klägerin keinen Erfolg, ihr sei aus Gründen der Gleichbehandlung entsprechend R 34 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR-- 2004 (jetzt R 8.3 Satz 2 KStR 2015) das Wahlrecht zu gewähren. Zwar können nach R 34 KStR 2004 Körperschaften, die kraft Gesetzes nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, ebenfalls von der Aktivierung des Feldinventars absehen. Voraussetzung hierfür ist aber, dass sich der Betrieb auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkt oder der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als organisatorisch verselbständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird.

25 d) Die Klägerin kann zudem nicht unmittelbar aus § 163 AO das Recht ableiten, das Feldinventar nicht zu aktivieren.

26 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.

27 Persönliche Billigkeitsgründe sind weder geltend gemacht noch sonst ersichtlich.

28 Aber auch sachliche Billigkeitsgründe liegen nicht vor, wie das FA ermessensfehlerfrei (§ 102 FGO) entschieden hat.

29 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. Juli 2017 - VI R 36/15, BFHE 258, 151, BStBl II 2017, 979, Rz 16, m.w.N.).

30 bb) Nach dieser Maßgabe sind keine sachlichen Billigkeitsgründe ersichtlich, die es rechtfertigen, im Streitfall von der Aktivierung des Feldinventars abzusehen.

31 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 die Klägerin nicht leistungsgerecht besteuert würde.

32 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de