Urteil vom 27. Mai 2020, XI R 12/18

Zur Änderung eines im Rahmen einer steuerrechtlichen Überleitungsrechnung ausgeübten Wahlrechts

ECLI:DE:BFH:2020:U.270520.XIR12.18.0

BFH XI. Senat

EStG § 4 Abs 2 S 2, EStG § 4 Abs 3, EStG § 7g Abs 2 S 2, EStDV § 60 Abs 2 S 1, EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 20. Februar 2018, Az: 3 K 329/15

Leitsätze

Die geänderte Willensbetätigung zu einer wahlrechtsbezogenen Rechtsfolge (hier: Minderung von Anschaffungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.) ist nur nach Maßgabe der Regelungen zur Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) steuerlich zugelassen, wenn sie (wie ebenfalls die ursprüngliche Wahl) in einer dem Finanzamt eingereichten Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) vor der Veranlagung erfolgt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 21.02.2018 - 3 K 329/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob eine geänderte Willensbetätigung zu einer wahlrechtsbezogenen Rechtsfolge --Minderung von Anschaffungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Jahr 2012 (Streitjahr) geltenden Fassung (EStG a.F.)-- nur nach Maßgabe der Regelungen zur Bilanzänderung steuerlich zugelassen ist, wenn sie (wie ebenfalls die ursprüngliche Wahl) in einer dem Finanzamt eingereichten Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--) vor der Veranlagung erfolgt.

2 Im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung für das Jahr 2011 berücksichtigte die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. in Höhe von 200.000 € für die beabsichtigte Anschaffung von Windenergieanlagen. Die Investition erfolgte im Streitjahr.

3 Am 09.12.2013 gab die Klägerin die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr ab; beigefügt waren ein nach Handelsrecht erstellter Jahresabschluss sowie eine Überleitungsrechnung i.S. des § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV zur Anpassung der Ansätze an die steuerrechtlichen Vorschriften:

"Differenz RSt Rückbau HB/StB	453,70 €
Sonder-AfA § 7g Abs. 5 EStG	- 3.380.166,00 €
Summe (gerundet)	- 3.379.713,00 €"

4 Mit Schreiben vom 14.04.2014 reichte die Klägerin eine korrigierte Überleitungsrechnung ein. Sie setzte nunmehr die Anschaffungskosten der Windenergieanlagen nach Maßgabe des § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. um

200.000 € herab:

"Differenz RSt Rückbau HB/StB	453,70 €
Sonder-AfA § 7g Abs. 5 EStG	- 3.340.166,00 €
Abzug gem. § 7g Abs. 2 EStG	- 200.000,00 €
Differenz AfA HB/StB	2.708,00 €
Summe (gerundet)	- 3.537.005,00 €"

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Körperschaftsteuer sowie den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr mit Bescheiden vom 04.07.2014 fest. Der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bzw. Gewerbeertrags lag der handelsrechtliche Jahresüberschuss in Höhe von ... € zugrunde, gekürzt um den in der Überleitungsrechnung vom 09.12.2013 ausgewiesenen Korrekturbetrag in Höhe von insgesamt 3.379.713 €. Nach Ansicht des FA handelt es sich bei der begehrten Kürzung der Anschaffungskosten in der Überleitungsrechnung vom 14.04.2014 um eine unzulässige Bilanzänderung i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG.

6 Das Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern wies die gegen die ablehnende Einspruchsentscheidung erhobene Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1272 veröffentlichten Urteil vom 21.02.2018 - 3 K 329/15 als unbegründet ab. Die Klägerin sei, nachdem sie die Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) beim FA eingereicht habe, nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zur Änderung des ausgeübten Wahlrechts (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.) berechtigt, die jedoch im Streitfall nicht erfüllt seien.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das Wahlrecht nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. sei unbefristet; es könne bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt werden. Der Zweck der Investitionsförderung würde vereitelt, wenn die Ausübung des Wahlrechts gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. den Schranken einer Bilanzänderung unterläge.

8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 14.08.2015 aufzuheben und unter Änderung der das Streitjahr betreffenden Steuerbescheide vom 04.07.2014 die Körperschaftsteuer auf ... € und den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € herabzusetzen.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Klägerin, nachdem sie die steuerrechtliche Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) beim FA eingereicht hatte, eine Änderung des gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. ausgeübten Wahlrechts nur unter den im Streitfall nicht erfüllten Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG hätte vornehmen können.

11 1. Nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. konnten Steuerpflichtige unter bestimmten --hier nicht streitigen-- Voraussetzungen für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen.

12 a) Der Steuerpflichtige hatte nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. mithin ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags. Es gehörte zu den Wahlrechten, die formell bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden konnten, auf welche sie sich auswirken sollten, damit eventuell auch "nachträglich" und abweichend von der ursprünglichen Steuererklärung (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.01.2012 - VIII R 48/10, BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952, Rz 7, m.w.N.; vom 23.03.2016 - IV R 9/14, BFHE 253, 542, BStBl II 2017, 295, Rz 14). Der Investitionsabzug erfolgte --anders als noch die sog. Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG i.d.F. vor der Änderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007

(BGBl I 2007, 1912)-- außerbilanziell und unterlag daher nicht den Voraussetzungen für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG (vgl. BTDrucks 16/4841, 51; BFH-Urteil in BFHE 253, 542, BStBl II 2017, 295, Rz 14).

13 b) Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts war --wie hier für Investitionsabzugsbeträge, die für die bis zum 31.12.2015 endenden Wirtschaftsjahre gebildet wurden-- ohne Wahlrecht und damit zwingend der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG a.F.). Die Hinzurechnung durfte den nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. abgezogenen Betrag nicht übersteigen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG a.F.). Die Auflösung des Investitionsabzugsbetrags erfolgte wie dessen Bildung außerbilanziell; der gewährte Investitionsabzugsbetrag war bei Durchführung der geplanten Investition mithin außerbilanziell gewinnerhöhend hinzuzurechnen (vgl. BTDrucks 16/4841, 52; Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 65; Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl., § 7g Rz 53; Bartone in Korn, § 7g EStG n.F. Rz 85; Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 7g EStG Rz 65). Für den Fall, dass der Investitionsabzugsbetrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach § 7g Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG a.F. hinzugerechnet wurde, war der nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. vorgenommene Abzug gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. rückgängig zu machen (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2019 - X R 11/19, BFHE 266, 571, BStBl II 2020, 276, zur Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags trotz durchgeführter Investition wegen unterbliebener Hinzurechnung).

14 c) Nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. konnten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts im Wirtschaftsjahr seiner Anschaffung oder Herstellung um bis zu 40 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a.F., gewinnmindernd herabgesetzt werden. Die Bemessungsgrundlage für (u.a.) die Absetzungen für Abnutzung (AfA) verringerten sich entsprechend (§ 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 EStG a.F.). Diese für den Streitfall einschlägige Regelung gilt für den Fall einer nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes (StÄndG) 2015 vom 02.11.2015 (BGBl I 2015, 1834) nunmehr nur noch im Ermessen des Steuerpflichtigen stehenden gewinnerhöhenden Hinzurechnung inhaltlich unverändert fort (s. nun § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2015; vgl. Pfützenreuter, EFG 2018, 1272; Reddig, Finanz-Rundschau --FR-- 2018, 925).

15 aa) Das Wahlrecht, den Gewinn nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. zu mindern, übte ein bilanzierender Steuerpflichtiger dadurch aus, dass er in seiner Steuerbilanz das erworbene Wirtschaftsgut nicht mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern mit einem um die Gewinnminderung verringerten Betrag angesetzt hat. Dabei handelte es sich im Fall der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich im Hinblick auf die Auswirkung auf die AfA-Bemessungsgrundlage, die das weitere Abschreibungspotential minderte, um eine "innerbilanzielle Maßnahme" (BFH-Urteil in BFHE 266, 571, BStBl II 2020, 276), die --jedenfalls bezogen auf das Streitjahr-- der Dokumentationspflicht i.S. des § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG unterfiel (vgl. Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 65; Bugge, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz C 12; HHR/Meyer, § 7g EStG Rz 66; Roland in Bordewin/Brandt, § 7g EStG Rz 31; Kratzsch, in Frotscher/Geurts, EStG, Freiburg 2018, § 7g Rz 61; Kulosa in Schmidt, a.a.O., § 7g Rz 55; Pfirrmann in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 7g Rz 32).

16 bb) Es stand im Ermessen des Steuerpflichtigen, ob und in welchem Umfang er von der Möglichkeit, i.S. des § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. den Gewinn zu mindern, Gebrauch gemacht hat. Das Wahlrecht eröffnete ihm im Hinblick auf den Gewinn des Investitionsjahres sowie der Folgejahre ein Gestaltungspotenzial. Nahm der Steuerpflichtige die Gewinnminderung in vollem Umfang vor, konnte er hierdurch die ertragserhöhende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags vollständig mit der Folge ausgleichen, dass ihm die steuerrechtliche Begünstigung des früheren Abzugsjahres erhalten blieb. Hingegen wurde die steuerrechtliche Begünstigung des Abzugsjahres durch die Hinzurechnung (bis auf einen etwaigen Zinsvorteil) kompensiert, wenn sich der Steuerpflichtige für eine geringere Gewinnminderung im Investitionsjahr oder für einen gänzlichen Verzicht darauf entschied. In diesem Fall konnte der Steuerpflichtige in den Folgejahren jedoch AfA von einer höheren Bemessungsgrundlage vornehmen (vgl. z.B. Bugge, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 7g Rz C 13; HHR/Meyer, § 7g EStG Rz 66).

17 2. Der von der Klägerin im Jahr 2011 einkommensmindernd in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 200.000 € wurde im Streitjahr nach Anschaffung der Anlagen gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. --i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes und § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes-- gleichfalls außerbilanziell gewinnerhöhend aufgelöst. Dabei hat die Klägerin das Wahlrecht nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. in ihrer steuerrechtlichen Überleitungsrechnung vom 09.12.2013 dahingehend ausgeübt, dass sie von einer Minderung der

Anschaffungskosten der Windenergieanlagen abgesehen hatte. Daran ist die Klägerin --wie das FG zu Recht erkannt hat-- gebunden.

18 a) Aus dem Umstand, dass die Ausübung des Wahlrechts zur Herabsetzung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. die Inanspruchnahme des als außerbilanzielle Korrekturvorschrift ausgestalteten Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. voraussetzt, folgt nicht, dass das betreffende Wahlrecht gleichfalls außerbilanziell und unbefristet bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der betreffenden Steuerfestsetzung ausgeübt werden kann. Die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten i.S. von § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. hat im Gegensatz sowohl zum Investitionsabzug (§ 7g Abs. 1 EStG a.F.) als auch zur Hinzurechnung (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a.F.) wegen deren unmittelbarer Einwirkung auf die Anschaffungskosten innerbilanzielle Wirkung (vgl. Reddig, FR 2018, 925; Pfützenreuter, EFG 2018, 1272).

19 b) Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, ihrer Steuererklärung lediglich eine steuerrechtliche Überleitungsrechnung i.S. des § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV und keine Steuerbilanz im engeren Sinne beigefügt zu haben.

20 aa) Enthält die Bilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerrechtlichen Vorschriften anzupassen. In diesem Fall reicht der bilanzierende Steuerpflichtige neben einer Abschrift der (Handels-)Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 60 Abs. 1 EStDV eine Überleitungsrechnung i.S. des § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV beim FA ein. Der Steuerpflichtige kann (an Stelle der Überleitungsrechnung) nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV auch eine den steuerrechtlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz) beifügen.

21 bb) Die Anpassungen in der steuerrechtlichen Überleitungsrechnung, die Korrekturen von Bilanzpositionen betreffen, die bei Erstellung einer eigenen Steuerbilanz direkt in dieser zu erfassen wären, können --wie das FG zu Recht erkannt hat-- nicht deshalb den außerbilanziellen Korrekturen gleichgestellt werden, weil sie als Anpassungen und Zusätze nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV außerhalb der Bilanz vorgenommen werden. Auch in diesen Fällen liegt eine innerbilanzielle Änderung vor, obgleich sie technisch außerhalb der eigentlichen Bilanz in der Überleitungsrechnung vollzogen wird. Die Bilanzänderungsgrundsätze gelten mithin auch dann, wenn der Steuerpflichtige neben der Handelsbilanz keine gesonderte Steuerbilanz erstellt, sondern lediglich eine steuerrechtliche Anpassungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV seiner Steuererklärung beifügt und nur diese Anpassungsrechnung später durch Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags i.S. von § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. geändert wird (vgl. Reddig, FR 2018, 925).

22 c) Wurde --wie hier-- die Überleitungsrechnung i.S. des § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV beim FA eingereicht, konnte eine abweichende Ausübung des Wahlrechts nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. somit nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 EStG erfolgen.

23 aa) Der Steuerpflichtige darf nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim FA ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG auf den Gewinn reicht (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG).

24 bb) Zutreffend geht die Vorentscheidung davon aus, dass nach § 4 Abs. 2 EStG grundsätzlich jede zu steuerrechtlichen Zwecken zu erstellende Vermögensübersicht, d.h. jede in einem materiellen Sinne verstandene Steuerbilanz, unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 EStG korrigiert werden kann.

25 (1) Zur Vermögensübersicht (Bilanz) i.S. von § 4 Abs. 2 EStG zählt nicht nur die eigentliche Steuerbilanz, sondern ebenso die Handelsbilanz mit der steuerrechtlichen Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV (vgl. Reddig, FR 2018, 925; HHR/ Stapperfend, § 4 EStG Rz 400; Seiler, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz B 160; a.A. v. Beckerath in Doralt [Hrsg.], Probleme des Steuerbilanzrechts, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft 14 [1991], 65, 73 f.). Für die Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG kommt es nicht darauf an, ob eine ausdrückliche Steuerbilanz oder eine andere Vermögensübersicht eingereicht wurde (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 11.12.1995 - V 90/93, EFG 1996, 355). Nichts anderes gilt für die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG. Zu § 20 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 ist bereits entschieden, dass es sich bei einem beim FA abgegebenen handelsrechtlichen Jahresabschluss nebst "Überleitungsrechnung" und "Korrektur nach § 60

(2) EStDV" um eine Steuerbilanz und mithin --den dort entschiedenen Streitfall betreffend-- um eine steuerrechtliche Schlussbilanz handelt (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.2016 - I R 69/15, BFHE 254, 299, BStBl II 2017, 75, Rz 20).

26 (2) Danach trifft es nicht zu, dass weder Wortlaut noch Systematik des § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV einen Anhalt dafür böten, die Überleitungsrechnung hinsichtlich der Voraussetzungen, unter denen eine Berichtigung erfolgen kann, der Anpassung einer im Rahmen des § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV erstellten Bilanz gleichzustellen.

27 (3) Entgegen dem Revisionsvorbringen kommt es für die Entscheidung im Streitfall ferner nicht darauf an, dass die Ansätze der Handelsbilanz nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit nach den Bestimmungen des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) für den Fall, dass das Wahlrecht nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. ausgeübt wurde, nicht betroffen waren.

28 cc) Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung des Bilanzierenden gegenüber dem Überschussrechner i.S. von § 4 Abs. 3 EStG liegt nicht vor.

29 (1) Zwar hat ein Steuerpflichtiger, soweit er seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt, gemäß § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG u.a. die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen. Die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften Wirtschaftsgüter war in dieses Verzeichnis aufzunehmen; hierdurch wurde das Wahlrecht nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. ausgeübt (vgl. nur Bugge, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 7g Rz C 12; HHR/Meyer, § 7g EStG Rz 66). Da die Regelungen über die Bilanzänderung i.S. von § 4 Abs. 2 EStG bei der Einnahmenüberschussrechnung keine Anwendung finden, war die Änderung des Wahlrechts nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. noch möglich, solange die Veranlagung noch geändert werden konnte (vgl. Pfützenreuter, EFG 2018, 1272). Der Gesetzgeber ist jedoch berechtigt, die Änderung von Bilanzen nach Einreichung beim FA i.S. von § 4 Abs. 2 EStG an enge Voraussetzungen zu knüpfen. Es rechtfertigt sich mithin aus den unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten, dass bei einem Einnahmenüberschussrechner vergleichbare Restriktionen nicht vorgesehen sind (vgl. Senatsurteil vom 14.02.2007 - XI R 16/05, BFH/NV 2007, 1293, unter II.2.f, Rz 31).

30 (2) Dies verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Totalgewinnidentität (s. dazu z.B. BFH-Urteile vom 06.12.1972 - IV R 4-5/72, BFHE 108, 162, BStBl II 1973, 293; vom 23.07.2013 - VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820, Rz 18; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1507). Denn dieses Postulat schließt unterschiedliche Periodengewinne in einzelnen Jahren --wie es der Fall ist, wenn die Klägerin statt der gewinnmindernden Herabsetzung nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F., die ein Überschussrechner i.S. von § 4 Abs. 3 EStG hätte noch in Anspruch nehmen können, in den Folgejahren AfA auf eine höhere Bemessungsgrundlage vornimmt-- gerade nicht aus (vgl. BFH-Urteile vom 10.06.2008 - VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824, unter III.5.a bb, Rz 30, m.w.N.; in BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820, Rz 18).

31 3. Eine Änderung der steuerrechtlichen Wahlrechtsausübung nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 EStG kommt nicht in Betracht. Es fehlt an einer eine Änderung rechtfertigenden vorherigen Bilanzberichtigung als Berichtigung eines fehlerhaften Bilanzansatzes i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG.

32 Zwar ist von einer Bilanzänderung i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG dann nicht die Rede, wenn sich einem Steuerpflichtigen erst nach Einreichung der Bilanz die Möglichkeit eröffnet, erstmalig ein Wahlrecht auszuüben (vgl. dazu BFH-Urteil vom 27.09.2006 - IV R 7/06, BFHE 215, 172, BStBl II 2008, 600, unter II.b, Rz 12, m.w.N.). Dies betrifft allerdings den Streitfall nicht. Lagen die Voraussetzungen für eine Wahlrechtsausübung --wie hier-- bereits zur Zeit der Einreichung der Bilanz beim FA vor und hat der Steuerpflichtige dies nicht erkannt, so ist die Beschränkung der Bilanzänderung durch § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG verfassungsrechtlich jedenfalls nicht zu beanstanden. Weder aus den die Wahlrechte betreffenden Vorschriften noch aus dem Grundsatz der Widerspruchsfreiheit lässt sich ableiten, dass der Steuerpflichtige in der Lage sein muss, die ihm gesetzlich zugebilligten Wahlrechte jederzeit ausüben zu dürfen (vgl. dazu HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 358).

33 Bedenken gegen die formelle Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG bestehen im Übrigen nicht (vgl. Senatsurteil vom 27.05.2020 - XI R 8/18, BFHE 264, 529).

34 4. Das FG hat außerdem zutreffend dahin erkannt, dass mögliche Irrtümer bei Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts --wie hier nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F.-- keine Änderungsmöglichkeit nach § 129 der

Abgabenordnung auslösen.

35 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

36 6. Der Senat entscheidet im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de