

BFH: Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen

Das Finanzamt ist im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz (und deren einzelnen Ansätzen) zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war (Rechtsprechungsänderung). Das gilt auch für eine in diesem Zeitpunkt von Verwaltung und Rechtsprechung praktizierte, später aber geänderte Rechtsauffassung.

Vorgelegte Rechtsfrage

Der I. Senat des BFH hat durch Beschluss vom 07.04.2010 dem Großen Senat die Rechtsfrage vorgelegt, ob das Finanzamt im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung in Bezug auf zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärte bilanzrechtliche Rechtsfragen an die Auffassung gebunden ist, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zugrunde liegt, wenn diese Rechtsauffassung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, deren Gegenstand u.a. der Betrieb eines Mobilfunknetzes ist. Im Streitjahr 1996 bot sie ihren Kunden den verbilligten Erwerb eines Mobiltelefons für den Fall an, dass sie einen Mobilfunkdienstleistungsvertrag mit einer Laufzeit von mindestens 24 Monaten abschlossen. Das Finanzamt war der Auffassung, dass die durch die verbilligte Abgabe entstandene Betriebsvermögensminderung einen Aufwand darstelle, der sich im Streitjahr nicht in vollem Umfang gewinnmindernd auswirken dürfe. Vielmehr müsse der Aufwand im Rahmen eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens (RAP) periodengerecht über die Laufzeit des Mobilfunkdienstleistungsvertrags verteilt werden (§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG 1996 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1996). Die Klage gegen den vom Finanzamt um den entsprechenden RAP höher festgesetzten Bilanzgewinn, hatte keinen Erfolg.

Die Klägerin ist der Ansicht, die Voraussetzungen für die Bildung des aktiven RAP lägen nicht vor. Sehe man dies anders, sei das Finanzamt dennoch unter Berücksichtigung des subjektiven Fehlerbegriffs an die in der eingereichten Bilanz zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung gebunden, der RAP sei nicht zu bilden. Diese Rechtsauffassung habe nämlich bei der Aufstellung der Bilanz wegen der seinerzeit ungeklärten Rechtslage der kaufmännischen Sorgfalt nicht widersprochen.

Vorlagebeschluss des I. Senats

Der I. Senat teilt die Auffassung des Finanzamtes und der Vorinstanz, wonach der RAP bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen ist, obwohl die Entscheidung der Klägerin, den RAP in der von ihr eingereichten Bilanz zum 31.12.1996 nicht zu bilden, zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der kaufmännischen Sorgfalt entsprochen hat und somit subjektiv nicht fehlerhaft war.

Da die Ansicht des I. Senats von der bisherigen Rechtsprechung des BFH zum subjektiven Fehlerbegriff abweicht und es sich um eine zentrale und umstrittene Grundfrage des Bilanzsteuerrechts mit großer praktischer Bedeutung handelt, war die Vorlage an den Großen Senat wegen grundsätzlicher Bedeutung geboten.

Entscheidung des Großen Senats

Die vorgelegte Frage kann sich bei allen Senaten des BFH stellen, die mit Bilanzierungsfragen befasst sind. Die vom I. Senat vertretene Ansicht zur Bildung des RAP hat der Große Senat nicht auf ihre Richtigkeit zu prüfen.

Für die Beurteilung, ob eine beim Finanzamt eingereichte Bilanz „fehlerhaft“ in dem Sinne ist, dass das Finanzamt sich von den Bilanzansätzen des Steuerpflichtigen lösen kann, galt nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH auch hinsichtlich der Beurteilung von Rechtsfragen ein subjektiver Maßstab. War die einer Bilanz oder einem Bilanzansatz

zugrunde liegende rechtliche Beurteilung im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar, war das Finanzamt daran bei der Steuerfestsetzung auch dann gebunden, wenn diese Beurteilung objektiv fehlerhaft war.

Nach Auffassung des Großen Senats, lässt sich weder aus § 5 Abs. 1 S. 1 EStG noch aus § 4 Abs. 2 EStG eine Bindung des Finanzamts an eine objektiv unzutreffende, aber im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbare rechtliche Beurteilung, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Handels- oder Steuerbilanz oder deren einzelnen Ansätzen zugrunde liegt, ableiten.

Bei buchführenden bzw. buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Ob der subjektive Fehlerbegriff zu den – entweder ausdrücklich im HGB kodifizierten oder mittelbar in handelsrechtlichen Bilanzierungsnormen ausgeprägten – GoB gehört, kann der Große Senat offen lassen, da ein solcher handelsrechtlicher GoB eine Steuerfestsetzung auf der Grundlage der jeweils maßgebenden steuerrechtlichen Vorschriften nicht verhindern könnte.

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem verfassungsrechtlich garantierten Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 und Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG) ergibt sich, dass Verwaltung und Gerichte verpflichtet sind, ihrer Entscheidung – abgesehen von im Einzelfall gebotenen Billigkeitsmaßnahmen (§§ 163, 227 AO – die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen. In diesen Grundsätzen ist insbesondere das Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung der Steuerpflichtigen verankert. Ihm ist im Steuerrecht vor allem bei steuerbegründenden Vorschriften sorgfältig Rechnung tragen (BVerfG-Urteil vom 27.06.1991 und BVerfG-Beschluss vom 17.11.2009).

Diese verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Besteuerung gelten auch bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, und zwar sowohl hinsichtlich der Anwendung spezieller bilanzsteuerrechtlicher Vorschriften (insbesondere § 5 Abs. 2 bis 6 EStG) als auch bei der Heranziehung der handelsrechtlichen GoB. Eine Auslegung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, nach der bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen der subjektive Fehlerbegriff zu beachten sei, würde gegen das Gebot der gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung verstoßen. Denn die Verwirklichung eines bestimmten Sachverhalts könnte je nach der subjektiven Beurteilung der Rechtslage durch den Steuerpflichtigen bei der Aufstellung der Bilanz trotz vergleichbarer Sachverhalte zu unterschiedlichen steuerlichen Belastungen führen. Nach der Rechtsprechung des BFH steht es nicht im Belieben des Kaufmanns, durch handelsbilanzrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit steuerrechtlicher Wirkung unzutreffend darzustellen (BFH-Beschluss vom 03.02.1969).

Auch wenn die vom Steuerpflichtigen einem Bilanzansatz zugrunde gelegte Rechtsauffassung der seinerzeit von der Finanzverwaltung und / oder Rechtsprechung gebilligten Bilanzierungspraxis entspricht, ist die im Zeitpunkt der endgültigen Entscheidung maßgebliche, objektiv zutreffende Rechtslage zugrunde zu legen. Der Große Senat geht insoweit über die vom I. Senat vorgelegte Frage hinaus, die sich nur auf zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärte bilanzielle Rechtsfragen bezieht.

Auch § 4 Abs. 2 EStG verlangt nicht die Bindung des Finanzamts an subjektiv vertretbare Bilanzansätze. Gemäß § 4 Abs. 2 S. 1 EStG 1996 darf der Steuerpflichtige die Bilanz auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den GoB unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht.

Zwar kann nur der Steuerpflichtige selbst die Bilanz nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG berichtigen (BFH-Urteile vom 04.11.1999 und vom 13.06.2006). Indes ist die Abweichung von der Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuerfestsetzung durch das Finanzamt keine Bilanzberichtigung, sondern eine eigenständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, der § 4 Abs. 2 EStG nicht entgegensteht. Das Finanzamt hat unabhängig von den Rechtsansichten des Steuerpflichtigen zu prüfen, ob bei der Gewinnermittlung die Rechtslage zutreffend beurteilt worden ist. Ist eine Rechtsansicht des Steuerpflichtigen mit speziellen steuerrechtlichen Vorschriften oder den handelsrechtlichen Bestimmungen für die Handelsbilanz nicht vereinbar, darf das Finanzamt die Gewinnermittlung insoweit der Besteuerung nicht zugrunde legen. Es muss vielmehr eine eigene Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit gegenüber der Handels-

oder Steuerbilanz abgeänderten Werten vornehmen (BFH-Urteil 04.11.1999). Maßgebend sind dabei die für den Bilanzstichtag geltenden Vorschriften in objektiv zutreffender Auslegung.

Die Verpflichtung des Finanzamts, die Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen ausschließlich auf der Grundlage des für den Bilanzstichtag objektiv geltenden Rechts ohne Rücksicht auf Rechtsansichten des Steuerpflichtigen zu prüfen und ggf. zu korrigieren, besteht unabhängig davon, ob sich die unzutreffende Rechtsansicht des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten oder zu seinen Lasten ausgewirkt hat.

Das Finanzamt hat einen Bilanzierungsfehler des Steuerpflichtigen 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.

Eine Übergangsregelung ist nicht zu treffen.

Anmerkung

Die Klägerin hatte im Anschluss an die Entscheidung des Großen Senats an ihrem Antrag festgehalten. Trotz dieser neuerlichen Einwendungen der Klägerin hält der BFH an seiner bereits im Beschluss vom 07.04.2010 dargelegten Auffassung fest, dass für die mit der verbilligten Abgabe der Mobiltelefone verbundene Vermögensminderung ein aktiver RAP zu bilden war.

BFH, Urteil vom 15.05.2013, [I R 77/08](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Betroffene Norm

§ 4 Abs. 2, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Streitjahr 1996

Fundstellen

BFH, Urteil vom 15.05.2013, [I R 77/08](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 31.01.2013, [GrS 1/10](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 07.04.2010, [I R 77/08](#), BStBl II 2010, S. 739; siehe [Deloitte Tax-News](#)

BVerfG, Beschluss vom 17.11.2009, [1 BvR 2192/05](#), DStR 2010, S. 434

BFH, Urteil vom 13.06.2006, [I R 84/05](#), BStBl II 2007, S. 94

BFH, Urteil vom 04.11.1999, [IV R 70/98](#), BStBl II 2000, S. 129

BVerfG, Urteil vom 27.06.1991, [2 BvR 1493/89](#), BStBl II 1991, S. 654

BFH, Beschluss vom 03.02.1969, [GrS 2/68](#), BStBl II 1969, S. 291

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.