

Fehler in der Steuererklärung sind nicht immer zu korrigieren

Steuerzahler, die in ihrer Steuererklärung irrtümlich Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehen (hier die Umsatzsteuer auf einen errichteten und dann vermieteten Anbau), dürfen dies bei der Ermittlung ihres Gewinns im Folgejahr nicht korrigieren. (Hier blieb es beim — an sich falschen — Ansatz als Herstellungskosten und der damit verbundenen Abschreibung über mehrere Jahre.)

Quelle: Wolfgang Büser

Folgen der fälschlichen Erfassung von Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut als Herstellungskosten statt als Betriebsausgaben oder Werbungskosten; Möglichkeit der Nachholung des Abzugs bei der Gewinnermittlung in späteren Veranlagungszeiträumen; Inhalt des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit (Totalgewinnidentität)

Gericht: BFH

Datum: 21.06.2006

Aktenzeichen: XI R 49/05

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2006, 19816

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 29.04.2004 - AZ: 14 K 220/99

Rechtsgrundlagen:

§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG

§ 4 Abs. 3 EStG

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG

Fundstellen:

BFHE 214, 218 - 223

BB 2006, 1897 (Kurzinformation)

BBK 2006, 923

BFH/NV 2006, 1961-1963 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 712-714 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, 1815-1816 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2006, VI Heft 34 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, 1499-1501 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2006, 1096 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2006, 606 (Kurzinformation)

DStZ 2006, 625-627
EStB 2006, 319 (Volltext mit aml. LS u. Anm.)
FR 2006, 933
HFR 2006, 973-974 (Volltext mit aml. LS)
INF 2006, 724-725
KÖSDI 2006, 15223-15224 (Kurzinformation)
NWB 2006, 2828 (Kurzinformation)
NWB 2008, 526-527 (Kurzinformation)
NWB direkt 2006, 5
RdW 2006, XII Heft 20 (aml. Leitsatz)
SJ 2006, 26
StB 2006, 361
StBW 2006, 3
StSem 2007, 111-112
StuB 2006, 683
WISO-SteuerBrief 2006, 6
WPg 2006, 1221-1223
Jurion-Abstract 2006, 219577 (Zusammenfassung)

BFH, 21.06.2006 - XI R 49/05

Amtlicher Leitsatz:

Sind Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen, sondern zu Unrecht als Herstellungskosten erfasst worden, kann bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bzw. nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG der Abzug nicht in späteren Veranlagungszeiträumen nachgeholt werden.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und ihr 1997 verstorbener Ehemann wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Ehemann war von Beruf Rechtsanwalt. Die Eheleute waren in den Jahren 1994 und 1995 zu je 1/2 Miteigentumsanteil Eigentümer eines mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstücks.

2 Im Jahre 1994 wurde an dem vorstehenden Einfamilienhaus ein Anbau errichtet. Die Herstellungskosten beliefen sich im Jahre 1994 auf netto 220 492,92 DM zuzüglich Umsatzsteuer von 33 073,94 DM, brutto somit 253 666,86 DM. Ab 1. November 1994 wurde der Anbau von der Ehegattengemeinschaft an die Anwaltskanzlei des Ehemannes umsatzsteuerpflichtig vermietet.

- 3 Der verstorbene Ehemann hielt seinen hälftigen Miteigentumsanteil im Betriebsvermögen der Anwaltskanzlei. Die für den Anbau bezahlte Umsatzsteuer in Höhe von 33 073,94 DM hatte die Ehegattengemeinschaft in der Umsatzsteuererklärung für 1994 als Vorsteuer geltend gemacht. Der sich hieraus ergebende Umsatzsteuererstattungsanspruch in Höhe von 32 845,20 DM wurde im Jahr 1996 ausgezahlt.
- 4 In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1994 unterließen es die Eheleute, die Vorsteuer in Höhe von 33 073,94 DM als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen, gleichermaßen bei den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit des verstorbenen Ehemannes. Die im Jahr 1996 erfolgte Umsatzsteuererstattung aus 1994 in Höhe von 32 845,20 DM erklärten die Eheleute in ihrer Einkommensteuererklärung für 1996 hingegen als Einnahmen.
- 5 Die Absetzung für Abnutzung (AfA) für den Anbau wurde bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit (§ 18 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) bzw. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) in 1994 wie folgt festgesetzt:

a) § 18 EStG :	
Herstellungskosten brutto: 253 666,86 DM	
davon 1/2 Miteigentumsanteil:	126 833,43 DM
AfA gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG :	
4 v.H. (2/12) =	846,43 DM
b) § 21 EStG :	
davon 1/2 Miteigentumsanteil Anbau:	126 833,43 DM
AfA gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG :	
5 v.H. =	6 341,67 DM

- 6 Die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1994 wurde erklärungsgemäß mit Bescheid vom 16. Februar 1996 durchgeführt. Der Einkommensteuerbescheid 1994 wurde bestandskräftig. Bei Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1995 bemerkte der Steuerberater der Eheleute, dass die Abschreibung des Anbaus von den Netto-Herstellungskosten und nicht --wie in 1994 geschehen-- von den Brutto-Herstellungskosten vorzunehmen ist. Daraufhin ermittelte er die AfA für den Anbau im Jahr 1995 wie folgt:

a) § 18 EStG :	
Anschaffungs- bzw. Herstellungs-	
kosten alt: 126 833,43 DM	
./. Sonderabschreibung 16 536,97 DM	16 536,97 DM
+ nachträgliche Anschaffungs-/	
Herstellungskosten: 8 466,77 DM	
neue AfA-Bemessungsgrundlage 118 763,23 DM	
AfA 4 v.H. = 4 751,80 DM	<u>4 751,80 DM</u>
Summe AfA:	21 288,77 DM
b) § 21 EStG :	
Anschaffungs- bzw. Herstellungs-	
kosten alt: 126 833,43 DM	
./. Sonderabschreibung 16 536,97 DM	16 536,97 DM
+ nachträgliche Anschaffungs-/	

Herstellungskosten: 8 466,77 DM	
neue AfA-Bemessungsgrundlage: 118 763,23 DM	
AfA 5 v.H. = 5 938,00 DM	<u>5 938,00 DM</u>
Summe AfA:	22 474,97 DM

- 7 Die Eheleute hatten die "Sonderabschreibungen" zwecks Korrektur der AfA-Bemessungsgrundlage vorgenommen, da gemäß § 9b EStG der Umsatzsteuerbetrag nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden könne, nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Wirtschaftsguts gehöre, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfalle.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) führte die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1995 mit Bescheid vom 8. April 1997 durch. Dabei ließ es bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung die erklärten "Sonderabschreibungen" nicht zum Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu. Der Einspruch der Eheleute blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 1999). Die Klage hatte keinen Erfolg; die Entscheidung des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 174 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision macht die Klägerin geltend:
- 10 1.
- Es sei unumstritten, dass bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG und der Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG die gleichen AfA-Bemessungsgrundlagen bestünden.
- 11 2.
- Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) in dem Urteil vom 24. November 1955 IV 231/53 U (BFHE 62, 97, BStBl III 1956, 38) müsse auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Teilwertabschreibung in Betracht kommen; auch insoweit sei --wie auch bei der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens (BFH-Urteil vom 2. Oktober 2003 IV R 13/03 , BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985 [BFH 02.10.2003 - IV R 13/03])-- eine Gleichbehandlung der Gewinnermittlungsarten geboten.
- 12 3.
- Der IV. Senat habe in dem Urteil vom 13. September 2001 IV R 13/01 (BFHE 196, 546 [BFH 13.09.2001 - IV R 13/01] , BStBl II 2002, 287) die Gleichwertigkeit der Gewinnermittlungsarten offensichtlich unterstellt, wenn er annehme, dass bei Aufnahme eines Gesellschafters unter Fortführung der Buchwerte eine Eröffnungsbilanz nicht erforderlich sei.
- 13 4.
- Nach den Feststellungen des FG seien in den Herstellungskosten eines im hälftigen Miteigentum des Rechtsvorgängers der Klägerin stehenden Anbaus zu Unrecht aktivierte Vorsteuerbeträge enthalten. Dieser Betrag sei durch eine Teilwertabschreibung in Höhe von 16 536 DM auf den Wert abzuschreiben, der sich bei Abschreibung von den zutreffenden Netto-Herstellungskosten zum 31. Dezember 1995 als Restbuchwert ergeben hätte.
- 14 Die Klägerin beantragt,
- das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuer 1995 unter Berücksichtigung der begehrten "Teilwertabschreibung" auf 34 278 DM festzusetzen.

- 15** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 16** 1.
Eine Teilwertabschreibung komme schon deshalb nicht in Betracht, weil sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht geändert hätten.
- 17** 2.
Werde der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, komme bei zu Unrecht vorgenommener Aktivierung an sich sofort abziehbarer Betriebsausgaben eine Fehlerberichtigung in Betracht. Das sei bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich.
- 18** II.
Die Revision ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** 1.
Eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG kommt nicht in Betracht.
- 20** a)
Voraussetzung der Teilwertabschreibung ist der Eintritt einer dauernden Wertminderung (BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 XI R 43/03 , BFH/NV 2005, 22). Im Streitfall beruht der begehrte niedrigere Ansatz nicht auf einer Wertminderung des Gebäudes, sondern allein auf dem Umstand, dass irrtümlicherweise die sofort abziehbare Vorsteuer als Herstellungskosten erfasst wurde.
- 21** b)
Daneben kommt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG --wie auch bei der Überschussermittlung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG -- ohnehin keine Teilwertabschreibung in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 8. Oktober 1987 IV R 56/85 , BFHE 151, 81, BStBl II 1988, 440; Weber-Grellet, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rdnr. D 132, D 151; a.A. Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Anm. 536). Gemäß § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG sind die Vorschriften über die AfA und Substanzverringerung, also die §§ 7 ff. EStG zu befolgen. § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG regelt ausdrücklich, dass diese Regelung nur für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter gilt, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG als Betriebsvermögen anzusetzen sind. Diese Beschränkung ist sachgerecht, da die Einnahmeüberschussrechnung in erster Linie eine auf dem Zahlungsprinzip beruhende vereinfachte Form der Gewinnermittlung darstellt und weitere über die Anwendung der §§ 7 ff. EStG hinausgehende Differenzierungen vermieden werden sollen, zumal das Gesamtergebnis ("Totalgewinnlichkeit") nicht tangiert wird und eine "gleichheitswidrige" Benachteiligung nicht gegeben ist.
- 22** 2.
Auch eine Fehlerberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 EStG scheidet aus; eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich (vgl. Weber-Grellet, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rdnr. C 350 "Überschussrechnung"). Die Bilanzberichtigung beruht auf den Besonderheiten der bilanziellen Gewinnermittlung, die über den Bilanzzusammenhang einen Fehlerausgleich über den einzelnen Abschnitt hinaus erlaubt (zur Bilanzberichtigung bei Ansatz zu hoher Anschaffungs- oder Herstellungskosten vgl. Weber-Grellet,

23

3.

Ein dem Bilanzzusammenhang vergleichbarer Wertzusammenhang für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der Absetzungen gemäß § 7 Abs. 1 EStG auf mehrere Wirtschaftsjahre zu verteilen sind, existiert weder bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG noch bei der Überschussermittlung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG ; es geht daher auch keine Bindungswirkung von den in den Vorjahren in Anspruch genommenen Absetzungsbeträgen aus. Jeder Veranlagungszeitraum ist für sich zu beurteilen. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ordnet ausdrücklich an, dass jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen ist, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Damit wird eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten angeordnet. Eine Fehlerberichtigung in der Weise, dass --wie im Streitfall-- zu hoch angesetzte Werte zu korrigieren sind, ist nicht vorgesehen.

24

Ein unterlassener Sofortabzug kann nicht durch "Aktivierung" und Verteilung des entsprechenden Aufwands in späteren Veranlagungszeiträumen nachgeholt werden; Betriebsausgaben, die nicht im Jahr der Verausgabung abgezogen worden sind, können nicht in einem späteren Jahr abgezogen werden (BFH-Urteil vom 30. Juni 2005 IV R 20/04 , BFHE 210, 313, BStBl II 2005, 758; ferner BFH-Urteil vom 21. Februar 1967 VI R 295/66 , BFHE 88, 316, BStBl III 1967, 386 zum Werbungskostenabzug), auch nicht durch eine Teilwertabschreibung (Schmidt/Drenseck, EStG, 25. Aufl., § 7 Rz 7; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 7 Rdnr. A 41; HHR/Nolde, § 7 EStG Anm. 96).

25

Die im Streitjahr anzusetzende AfA ist demnach nach den korrekt berechneten Herstellungskosten zu ermitteln. Das ist auch geschehen; das FA hat lediglich die "unberechtigte Sonderabschreibung" korrigiert.

26

4.

Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (Totalgewinnidentität) wird nicht verletzt. Dieser Grundsatz besagt, dass die verschiedenen Gewinnermittlungsmethoden auf Dauer gesehen zu demselben Gesamtgewinn führen müssen (BFH-Beschluss vom 8. September 1988 IV R 66/87 , BFHE 154, 350, BStBl II 1989, 32; BFH-Urteil vom 13. Februar 2003 IV R 12/01 , BFHE 201, 491, BStBl II 2003, 837 [BFH 13.02.2003 - IV R 12/01] ; Weber-Grellet, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rdnr. D 10; HHR/Bergkemper, § 4 EStG Anm. 504). Dabei wird aber vorausgesetzt, dass die Regeln der jeweiligen Ermittlungsmethode beachtet werden; so hätten die Klägerin und ihr Ehemann die Vorsteuer als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten im Veranlagungszeitraum 1994 absetzen können und müssen, um in ihrem Fall Gesamtgewinnlichkeit zu erreichen. Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit verlangt indes nicht, dass Fehler, die nach der Lehre vom formellen Bilanzzusammenhang in späteren Veranlagungszeiträumen noch berichtigt werden können (vgl. BFH-Urteil vom 12. November 1992 IV R 59/91 , BFHE 170, 217, BStBl II 1993, 392), in vergleichbarer Weise auch bei der Einnahmeüberschussrechnung zu korrigieren sind; die Möglichkeiten der bilanziellen Fehlerkorrektur sind nicht auf die Einnahmeüberschussrechnung zu übertragen, bei der im Hinblick auf die Erfassung von Einnahmen und Ausgaben auf § 11 EStG abzustellen ist. Diese Unterschiedlichkeit hat auch der Gesetzgeber gesehen, indem er in § 11 Abs. 1 Satz 4 , Abs. 2 Satz 3 EStG ausdrücklich angeordnet hat, dass die Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1 , § 5 EStG) unberührt bleiben.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.