
Datum: 16.06.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 6986/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0616.11K6986.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits werden dem Kläger auferlegt.

Tatbestand

1

Der Kläger ist von Beruf ... und seit dem ... nach dem entgeltlichen Erwerb einer ... freiberuflich tätig. Er ist ferner an der M. beteiligt.

2

Für das Jahr 1999 reichte der Kläger eine Gewinnermittlung ein, die zum Teil als "Jahresabschluss" (Bl. 1 und 4 der Bilanzakte) bzw. zum Teil als "Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Bl. 2 und 6 - 9 der Bilanzakte) bezeichnet ist. Die unter dem ... erstellte Gewinnermittlung 1999 enthält weder eine Eröffnungs- noch eine (förmliche) Endbilanz. Sie schließt mit einem Gewinn von ... DM ab. Aus Bl. 4 der Gewinnermittlung (Übersicht "Sonstige Konten") sind die Bestandswerte einschließlich Privatkonten zum 31.12.1999 ersichtlich. Unter diesen befinden sich folgende Positionen:

3

Sonstige Forderungen ohne Kontokorrent: ... DM Sonstige Verbindlichkeiten ohne Kontokorrent: ... DM Materialbestand: ... DM.

4

Diese Positionen sind in den erklärten Betriebseinnahmen enthalten. Die Übersicht der Bestandskonten führt (gleichfalls) zu dem ermittelten und erklärten Gewinn in Höhe von ... DM.

5

Mit Bescheid vom ... setzte der Beklagte den Gewinn 1999 erklärungskgemäß und unter Berücksichtigung sog. vorgezogener Betriebsausgaben von ... DM auf ... DM fest. Gleichzeitig berücksichtigte er den Verlust aus der M. in Höhe von ... DM.

6

7

Für das Jahr 2000 (Streitjahr) ermittelte der Kläger einen Gewinn lt. Jahresabschluß von ... DM. In der Steuererklärung beantragte er, hiervon den Verlustanteil aus der M. von ... DM sowie einen Korrektivposten in Höhe von ... DM abzuziehen, der sich wie folgt zusammensetzte:

Forderungen - ... DM Verbindlichkeiten + ... DM Vorräte - ... DM 8

a. ... DM. 9

Hiernach ergab sich nach der Erklärung ein Gewinn für 2000 aus selbständiger Arbeit in Höhe von ... DM. 10

Der Kläger gab an, er sei zum 01.01.2000 von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zur Einnahme-Überschuß-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG übergegangen. Gleichzeitig reichte er für das Kalenderjahr 1999 eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nach, in der der Gewinn ebenfalls wie in der ursprünglich vorgelegten Gewinnermittlung in Höhe von ... DM ausgewiesen wurde. Daraufhin erließ der Beklagte einen nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 174 Abs. 1 AO geänderten Feststellungsbescheid 1999 vom In diesem kürzte er den Gewinn 1999 (... DM) um ... DM und setzte einen Verlust 1999 in Höhe von ... DM fest. Hierbei zog er versehentlich die zunächst berücksichtigten vorgezogenen Betriebsausgaben von ... DM nicht mehr ab. 11

Gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein. 12

Für das Streitjahr (2000) stellte der Beklagte - ebenfalls mit Bescheid vom - den Gewinn auf ...,- DM fest. Hierbei berücksichtigte er den geltend gemachten Korrektivposten nicht. Gleichzeitig wurde der Verlust aus der Beteiligung an der M. in Höhe von ... DM versehentlich doppelt angesetzt. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein, mit dem er sich gegen den verwehrten Abzug des Korrektivpostens wendete. 13

Er trug vor, das Ergebnis des Jahres 1999 sei nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt worden. Es seien Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen erfasst sowie Bestände im Vorratsvermögen aktiviert worden. Lediglich der Ausweis der Bilanzposten sei in Staffelform erfolgt. Das liege daran, dass irrtümlich beim Ausdruck der Unterlagen der "falsche Knopf" gedrückt worden sei. Dies ändere den Inhalt des Abschlusses aber nicht. Ein neu ausgedrucktes Exemplar des Abschlusses 1999 füge er bei. Hieraus ergebe sich, dass keine Zahl geändert worden sei, sondern lediglich die Form. Entsprechend dem Ursprungsfehler ("falscher Knopf") sei folgerichtig auch die Beschriftung nicht geändert worden. Beide Fehler bedingten sich gegenseitig und seien daher als ein einheitliches Versehen zu betrachten. Eine rechtliche Überlegung habe dem fehlerhaften Ausweis nicht zugrundegelegen. 14

Mit Einspruchsentscheidung vom ... betreffend die Jahre 1999 und 2000 wurde der Gewinn 1999 auf ./.. DM und 2000 auf ... DM festgesetzt. Die für 1999 vorgenommene Änderung beruhte darauf, dass der Beklagte den im Änderungsbescheid vom ... nicht mehr berücksichtigten vorgezogenen Betriebsausgabenabzug von ... DM korrigierte. Für 2000 machte der Beklagte die doppelte Berücksichtigung des Verlustes aus der M. von ... DM rückgängig. 15

Dem Begehren des Klägers, den Gewinn des Jahres 2000 um den Korrektivposten in Höhe von ... DM zu mindern und die für das Jahr 1999 entsprechend vorgenommene 16

Gewinnminderung rückgängig zu machen, folgte der Beklagte nicht. Er führte aus, als Freiberufler unterliege der Kläger nicht der Buchführungs- und Abschlusspflicht nach den §§ 140, 141 AO. Er sei jedoch zur Aufzeichnung von Einnahmen verpflichtet. Er könne allerdings zu Beginn eines Wirtschaftsjahres freiwillig eine Buchführung einrichten und den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln. Diese Wahl könne nur zu Beginn des Kalenderjahres ausgeübt werden. Erforderlich sei, dass der Bestandsvergleich gerade durch die Einrichtung von Bestandskonten im laufenden Wirtschaftsjahr dokumentiert werde (BFH-Urteil vom 11.08.1992 VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Dass bei einer EDV-Buchhaltung bereits für Zwecke der Einnahme-Überschuß-Rechnung alle Konten laufend geführt und die Einnahmen und Ausgaben debitorisch und kreditorisch erfasst würden, genüge nicht. Es müsse vielmehr gerade durch die Erstellung einer Eröffnungsbilanz die eindeutige Ausübung des Wahlrechts dokumentiert werden. Daran fehle es vorliegend. Fehl gehe auch die Annahme des Klägers, dass er den Gewinn für 1999 zunächst nur aufgrund der Ausübung eines Wahlrechts nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt habe. Die gesetzlichen Bestimmungen für die Gewinnermittlung gerade eines Freiberuflers seien genau umgekehrt. Die gesetzlich vorgeschriebene Gewinnermittlung sei die nach § 4 Abs. 3 EStG. Da zu Beginn des Jahres 1999 ein Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG - durch Abgabe einer Eröffnungsbilanz - von Seiten des Klägers nicht ausgeübt worden sei, sei der Gewinn für 1999 durch Einnahme-Überschuß-Rechnung zu ermitteln. Daher habe er zur Vermeidung einer Doppelerfassung von Betriebsausgaben und -einnahmen für 1999 entsprechende Zu- und Abrechnungen vorgenommen. Für das Jahr 2000 bedürfe es keines Wechsels der Gewinnermittlungsart und keiner Bildung eines Korrektivpostens.

Hiergegen erhob der Kläger die vorliegende Klage. Ausweislich der Klageschrift vom ... richtet sie sich ausschließlich gegen die Gewinnfeststellung 2000. Erst mit Schriftsatz vom ... wird auch das Jahr 1999 angesprochen und hierfür ein Klageantrag gestellt. Im Erörterungstermin vom ... wurde klargestellt, dass sich die Klage nicht auf das Jahr 1999 erstreckt.

17

Der Kläger trägt vor, der Gewinn des Jahres 1999 sei durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden. Dies ergebe sich aus Bl. 4 des im Jahresabschluss enthaltenen Kontennachweises. Denn dort würden sonstige Forderungen, Materialbestand und sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesen, die bei einer Überschussrechnung nicht enthalten gewesen wären. Zu dem Ausdruck des Jahresabschlusses in Form einer Überschussrechnung sei es aufgrund eines Büroversehens beim Steuerberater gekommen. Zum Abruf des Jahresabschlusses vom Datev-Rechenzentrum sei auf eine Eingabemaske nach dem Windows-Standard mit mehreren Eingabefeldern zurückgegriffen worden. Im Eingabefeld für die Abschlussart sei statt Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung versehentlich die Überschussrechnung ausgewählt worden. Dieses Versehen hätte der Steuerberater bei der weiteren Bearbeitung sofort bemerkt, wenn anstatt des Gewinns von ... DM der um ... DM niedrigere Überschuß von ./... DM erschienen wäre (Beweis: Zeugenvernehmung des Steuerberaters Wirtschaftsprüfers G., B. Straße ..., L.). Hierzu legt der Kläger 2 Bildschirm ausdrücke mit Eingabemaske (Bl. 69, GA) vor. Nach Entdeckung der fehlerhaften Form sei der Abruf des Jahresabschlusses wiederholt worden. Diesmal jedoch mit der beabsichtigten Auswahl für die Bilanzform. Diesen korrigierten Jahresabschluss habe er dem Finanzamt vorgelegt.

18

Wenn in den Stammdaten zu den Auswertungssteuerdaten S20 eingegeben werde, werde der Jahresabschluss in Form einer Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgedruckt. Werde dagegen S21 gewählt, drucke das System den Jahresabschluss in Form von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aus, wie sich aus den beigefügten

19

Bildschirm ausdrucken ergebe. Dies betreffe ausschließlich die äußere Form. Materiell ändere sich durch die fehlerhaft eingestellten Auswertungssteuerungsdaten nichts. Entsprechend wiesen im vorliegenden Fall beide Jahresabschlussausdrucke für 1999 jeweils den Gewinn von ... DM aus. Die Abschlussdaten seien kurz vor der Fertigstellung des Jahresabschlusses, der mit Datum vom ... unterzeichnet worden sei, eingebucht worden. Nach Fertigstellung des Jahresabschlusses habe er, der Kläger, Belege für weitere Aufwendungen in Höhe von ... DM vorgelegt. Diese seien nicht mehr in die Buchhaltung eingegeben, sondern in der Anlage zur Feststellungserklärung geltend gemacht worden.

Für das Jahr der Betriebsaufnahme habe er sich für den Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG entschieden. Die erste Beratung des Klägers bei seinem Steuerberater (Wirtschaftsprüfer und Steuerberater G.) habe am ... stattgefunden, wie sich aus einer beigefügten Terminbestätigung vom ... ergebe. Bereits bei diesem Termin habe der Steuerberater ihm, dem Kläger, empfohlen, zumindest im Jahr der Betriebseröffnung den Gewinn durch Bestandsvergleich zu ermitteln. Sämtliche für die ... anfallenden Ausgaben und Einnahmen hätten in einer vom Steuerberater geführten Finanzbuchhaltung erfasst werden sollen, und zwar auch solche, die vor der ...eröffnung durch den Kläger anfielen. Entsprechend seien die der ...eröffnung vom ... vorausgehenden Buchungsvorfälle verbucht worden, wie sich aus der beigefügten Primanota für den Zeitraum für den 01.01.1999 bis 31.03.1999 ergebe. Hierbei sei auch sogleich Anlagevermögen eingebucht worden, wie der Datev-Kontenrahmen für ... - ebenfalls beigefügt - ausweise. Eingebucht worden sei auch eine gezahlte Kautions. Der gezahlte, aber noch nicht aufgeteilte Kaufpreis sei auf dem Konto für durchlaufende Posten zwischengebucht worden. Die Unterlagen der Buchhaltung für das erste Quartal 1999 seien dem Steuerberater am ... zugegangen.

In seiner Buchführung für 1999 seien als Eröffnungsbilanzwerte richtigerweise Nullwerte vorgetragen worden. Die Ermittlung des Gewinns von ... DM, die auf einen Betriebsvermögensvergleich basiere, sei mit Willen und Bewusstsein des Klägers erfolgt. Darin liege die tatsächliche Ausübung seines Wahlrechts. Dass in der zunächst dem Beklagten zugeleiteten Anlage zur Steuererklärung die Überschrift "Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG" enthalten sei, ändere nichts am Charakter einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Entscheidend sei das materielle Ergebnis. Nach dem Grundsatz "falsa demonstratio non nocet" schade die falsche Bezeichnung nicht. Im übrigen handele es sich bei der falschen Bezeichnung um eine offenbare Unrichtigkeit, die nur durch einen Eingabefehler verursacht worden sei, ähnlich wie bei der Auswahl einer falschen Kennziffer (BFH-Urteil vom 07.02.1993 X R 47/91, BFH/NV 1993, 638). Der Fehler sei in der Anlage zur Steuererklärung erkennbar, weil die strittigen Bilanzwerte im Kontennachweis ausgewiesen würden. Da es sich für 1999 um die erstmalige Wahl der Gewinnermittlungsart handele, sei er - der Kläger - berechtigt, die Gewinnermittlungsart erstmalig im Jahr 2000 zu wechseln, da die Einschränkungen für einen wiederholten Wechsel nicht zuträfen (BFH-Urteil vom 09.11.2000 IV R 18/00, BStBl II 2001, 102). Der Wechsel sei durch erfolgsneutrale Eliminierung der Positionen, die nur für einen Betriebsvermögensvergleich von Bedeutung seien, vollzogen worden. Dementsprechend sei auch der Übergangsverlust von ... DM im Jahr 2000 zu berücksichtigen. Allerdings sei der Fehler des Finanzamtes in Höhe von ... DM zu korrigieren. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien damit unter Berücksichtigung eines Übergangsverlustes von ... DM auf ... DM festzustellen.

Eine Überschussrechnung, die von einem Steuerberater vorgenommen werde, erschöpfe sich üblicherweise nicht in einer Belegsammlung. Der Steuerberater bediene sich eines Buchhaltungssystems mit elektronischer Datenverarbeitung, das notwendigerweise für jeden gebuchten Vorgang ein Soll- und Haben-Konto enthalten müsse. Dabei werde für eine

Überschußrechnung wie für einen Jahresabschluss dasselbe Equipement genutzt. Dabei würden auch Bestandskonten geführt. Auch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs glichen sich die Buchführungssysteme immer weiter an. So werde auch bei Überschußrechnungen gewillkürtes Betriebsvermögen akzeptiert. Ebenso dürfe eine Rücklage gemäß § 7 g Abs. 6 EStG gebildet werden. Die Überschußrechnung könne mit Hilfe der EDV zur "Quasi-Bilanz" entwickelt werden. Aus den klassischen Finanzbuchhaltungstypen könne nicht geschlossen werden, ob ein Jahresabschluss oder eine Überschußrechnung erstellt werde. So führe eine große Zahl von Gewerbebetrieben keine Personenkonten in ihrer Buchführung, weil die geringere Anzahl der Buchungssätze kostengünstiger sei. Um den Bestandsvergleich durchzuführen, würden wie im vorliegenden Fall Kundenforderungen und Lieferantenverbindlichkeiten erst bei der Bilanzerstellung eingebucht, und zwar nicht einzeln, sondern mit Gesamtbeträgen. Ein ganz erheblicher Teil der kleineren bilanzierenden Gewerbebetriebe verfare auf diese Weise. Zum Teil würde während des laufenden Jahres nicht einmal die Schlussbilanz des vorangegangenen Jahres eingebucht. Lediglich einige rudimentäre Positionen würden fortgeführt, z.B. die Bankkonten. Die überwiegende Zahl der Positionen aus der Schlußbilanz werde erst vom Abschlußpersonal nachgetragen. Umgekehrt gebe es Buchhaltungen mit Personenkonten, aus denen letztlich Überschussrechnungen entwickelt würden. Das komme besonders bei professionellen Immobilienverwaltern vor. Ob materiell bilanziert oder der Überschuss ermittelt werde, ergebe sich sehr häufig erst durch Abschlussbuchungen.

Im vorliegenden Fall seien die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Bestandsvergleichs sogar entsprechend dem Urteil des BFH vom 29.08.1985 IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158 erfüllt. In dem Rechenwerk seien viele Positionen enthalten, die nur im Hinblick auf einen Bestandsvergleich von Bedeutung seien. So sei beispielsweise die Kautions bei einer Überschussrechnung kein aufwandwirksamer Posten, solange sie nicht ausfalle. Sie sei also in einer reinen Überschussrechnung nicht anzusetzen. Des weiteren sei bei einer Überschussrechnung das Anlagevermögen nicht zu buchen. Zu erfassen seien ausschließlich die Beträge der Absetzungen für Abnutzung. Auch der durchlaufende Posten von ... DM zeige die Ausweitung im Hinblick auf einen Bestandsvergleich. Die gesamten Daten, die in einer Eröffnungsbilanz anzugeben seien, fielen durch Aufteilung des Kaufpreises von ...,-- DM in der Buchführung an. Diese Beträge seien auch schon in der laufenden Buchführung erfasst worden, also nicht nachträglich nach Jahresabschluss. Das Ergebnis wäre um keinen Pfennig anders ausgefallen, wenn auf den Tag der Betriebseröffnung eine Eröffnungsbilanz aufgestellt worden wäre. Es handele sich hier allenfalls um einen Formalfehler, der nicht schade (Abschnitt R 29 Abs. 2 EStR 1999). Würde allein an dieser Formalie die Fähigkeit eines Bestandsvergleichs scheitern, liege eine bloße Förmelerei vor. Im übrigen widerspreche das BFH-Urteil vom 29.08.1985 den allgemeinen Grundsätzen betreffend der Zuordnung der Gewinnermittlungsmethode. Das werde besonders deutlich in den Fällen, in denen nach Jahren festgestellt werde, dass ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege (so z.B. BFH-Urteil vom 01.10.1996, VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403). In derartigen Fällen, in denen die Steuerpflichtigen keine Entscheidungen für oder gegen den Bestandsvergleich getroffen hätten, werde der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt. Vorliegend habe der Kläger sich bewusst für den Bestandsvergleich entschieden und dies auch durch eine Fülle von Buchungen in der laufenden Buchhaltung deutlich gemacht.

Auf entsprechende Nachfrage des Beklagten hin trägt der Kläger vor, dass über den geltend gemachten Forderungsbestand von ... DM zum 31.12.1999 hinaus die Kasssenärztliche Vereinigung Sonderzahlungen in Höhe von ... DM in 2000 geleistet habe. Diesen Betrag bezog er in den in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag ein.

23

24

Der Kläger beantragt,	25
den Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom ... dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit unter Berücksichtigung eines Übergangsverlustes von ... DM auf ... DM festgestellt werden und die Einspruchsentscheidung vom ... ersatzlos aufzuheben, hilfsweise, die Revision zuzulassen.	26
Der Beklagte beantragt,	27
die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.	28
Er trägt vor, nach den BFH-Urteilen vom 02.03.1978 IV R 45/73, BStBl II 1978, 431 und BFH/NV 1986, 158 habe der Kläger das Wahlrecht der Gewinnermittlungsart im Sinne von § 4 Abs. 1 EStG zu Beginn des Wirtschaftsjahres unter anderem durch Erstellung einer Eröffnungsbilanz auszuüben. Dies sei offensichtlich nicht geschehen. Die fehlende Eröffnungsbilanz werde auch nicht durch Buchungsvorgänge auf der Prima Nota bzw. Sachkonten ersetzt, denn neben der Buchführung müssten Bilanzen vorliegen. Einen unschädlichen Formalfehler sehe er hierin nicht. Es sei auch nicht erkennbar, dass der Kläger sich hinsichtlich des Jahres 1999 bewußt für einen Bestandsvergleich entschieden habe, zumal dieser bei einem Freiberufler selten sei. Der Vergleich mit einem nachträglich ermittelten gewerblichen Grundstückshandel sei nicht schlüssig, weil bei diesem mangels Aufzeichnungen eine Gewinnschätzung nach § 4 Abs. 1 EStG erforderlich werde. Wenn der Kläger ausführe, die Eröffnungsbilanz sei wegen Nullwerten obsolet gewesen, könne dem nicht gefolgt werden. Denn der Kläger habe am ... einen ...wert von ...,-- DM sowie eine ...einrichtung von ... DM erworben, ohne deren Existenz eine Betriebsaufnahme nicht möglich gewesen sei. Dies gelte ebenso für die entsprechenden Kredite. Vorherige Geschäftsvorfälle (ab ...) seien als Vorlaufkosten soweit ohne Belang. Auf § 6 Abs. 1 EStDV werde hingewiesen. Eine Bestandsaufnahme zum 31.12.1999 sei wohl ebenfalls nicht erfolgt, da die vorgelegte Saldenliste Dezember 1999 keinen Materialbestand von ...,-- DM enthalte. Dieser Betrag dürfte vielmehr geschätzt worden sein. Der Kläger habe Forderungen aus Leistungen zum 31.12.1999 in Höhe von ... DM (ca. ... % der Gesamtforderungen) nicht aktiviert, weil sie nicht kontokorrentmäßig, sondern erst bei Bilanzerstellung gebucht, insoweit aber offensichtlich übersehen worden seien. Dies sei bedenklich und gewichtig, da dieser Fehler der angeblichen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG bereits die Ordnungsmäßigkeit nehme. Betragsmäßige Auswirkungen hieraus ergäben sich nicht, da der Betrag zu Recht im Jahr 2000 erfaßt worden sei.	29
Die für die unterschiedlichen Gewinnermittlungen der Jahre 1999 und 2000 vorgetragenen Gründe (Vermeidung des Mehraufwands für Abschlussarbeiten 2000) seien nicht einleuchtend, da dies auch schon für das Jahr 1999 habe gelten können. Vielmehr dürfe der Grund in der progressiven Besteuerung für das Jahr 2000 liegen, wobei der anerkannte Verlust für das Jahr 1999 möglicherweise nicht vortragsfähig gewesen sei. Dieser erkläre auch die nachträgliche Vorlage einer Bilanz zum 31.12.1999.	30
<u>Entscheidungsgründe:</u>	31
Die Klage ist unbegründet.	32
Der Beklagte hat zu Recht den geltend gemachten Übergangsverlust nicht berücksichtigt. Denn es liegt kein Wechsel von der Gewinnermittlungsart durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zur Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vor.	33
	34

Der Kläger hat sich für das Jahr 1999 nicht dafür entschieden, seinen Gewinn aus selbständiger Arbeit nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Dem - nicht buchführungspflichtigen - Angehörigen eines freien Berufs ist durch § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ein Wahlrecht eingeräumt, seinen Gewinn entweder durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG oder durch Einnahme-Überschuß-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Das auf Durchführung eines Vermögensvergleichs gerichtete Wahlrecht ist zu Beginn eines Gewinnermittlungszeitraums durch Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und Einrichtung einer ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung auszuüben. Diese Wahl kann nachträglich nicht mehr abgeändert werden. Dieses Wahlrecht wird durch die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung ausgeübt. Hat ein Nichtbuchführungspflichtiger eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung eingerichtet, so hat er hierdurch sein Wahlrecht im Sinne einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ausgeübt (BFH-Urteil vom 9.11.2000 IV R 18/00, BStBl II 2001,102 m.w.N.; BFH-Beschluss vom 9.12.2003 IV B 68/02, Haufe Index 1126263). Umgekehrt wird durch den Verzicht auf Erstellung einer Eröffnungsbilanz und auf Einrichtung einer Buchführung eine Entscheidung für die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuß-Rechnung getroffen. Die Erstellung einer Eröffnungsbilanz ist unabdingbare Voraussetzung für eine erstrebte Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich. Die Eröffnungsbilanz weist den Anfangsbestand des Betriebsvermögens aus und bildet damit die Grundlage der Buchführung für die folgenden Wirtschaftsjahre (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG) und der sich anschließenden Vermögensvergleiche nach § 4 Abs. 1 EStG (BFH-Urteil BFH/NV 1986,158 m.w.N.; vgl. ferner FG Köln, Urteil vom 15.10.2003 4 K 4199/99, Haufe-Index 1115266).

35

Eine Eröffnungsbilanz ist nicht deshalb entbehrlich, weil, wie der Kläger meint, bei Betriebseröffnung Aktiva und Passiva mit null DM zu bewerten wären. Als Stichtag für die Eröffnungsbilanz ist nicht der Zeitpunkt anzunehmen, in dem der Entschluß zur Unternehmensgründung fällt. Andernfalls hätte es einer besonderen Einlagevorschrift wie der des § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG nicht bedurft, weil dann jede Zuführung von Wirtschaftsgütern als Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu behandeln wäre. Stichtag für die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist vielmehr der Zeitpunkt, in dem der Kläger mit der freiberuflichen Tätigkeit begonnen hat (BFH-Urteil BFH/NV 1986,158).

36

Der Senat schließt sich diesen Rechtsgrundsätzen an. Eine Eröffnungsbilanz hat der Kläger unstreitig nicht aufgestellt. Aus diesem Grunde hat er den Gewinn 1999 nicht durch Bestandsvergleich ermittelt, so dass ein Wechsel der Gewinnermittlungsart und die Notwendigkeit von Gewinnkorrekturen nicht in Betracht kommt. Es kommt hinzu, dass die vorgelegte Gewinnermittlung 1999 - neben der Bezeichnung Jahresabschluss - wiederholt als Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG überschrieben worden ist. Auch hierdurch hat er eine eindeutige Wahl zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nicht getroffen.

37

Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger der Gewinnermittlung 1999 eine Übersicht beigefügt hat, die die Bestandswerte zum 31.12.1999 enthält. Hierdurch wird die fehlende Eröffnungsbilanz nicht ersetzt. Ferner greift nicht durch, dass der Kläger aufgrund der eingerichteten Buchführung unschwer eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG hätte erstellen können bzw. der ermittelte Gewinn im Ergebnis auf dieser Gewinnermittlungsart beruht. Denn entscheidend ist, dass eine solche Gewinnermittlung - mangels Eröffnungsbilanz und (formeller) Schlußbilanz - nicht vorgelegt wurde. Ferner kommt es nicht darauf an, dass der Ausdruck einer - auch so bezeichneten - Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG aus Versehen oder aufgrund eines Irrtums unterblieben ist. Diesem Umstand kann

38

schon deshalb keine Bedeutung beigemessen werden, weil auch bei der Wahl der Fertigung einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG eine Eröffnungsbilanz aufgrund der nicht erfaßten Werte nicht erstellt worden wäre, wie sich auch aus der später vorgelegten Ausfertigung ergibt.

Auch der Einwand, dass durch die moderne, EDV-gestützte Buchhaltung eine Annäherung zwischen den Gewinnermittlungsmethoden festzustellen sei, führt zu keinem anderen Ergebnis (offen gelassen in BFH-Urteil vom 9.11. 2000 IV R 18/00, BStBl II 2001,102,104). Im Gegenteil wird hierdurch deutlich, dass um so mehr eine eindeutige erkennbare Wahl der Gewinnermittlungsart zu fordern ist, zumal selbständig tätige ... sich in der Regel für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entscheiden. 39

Schließlich steht nicht entgegen, dass bei der (nachträglichen) steuerlichen Erfassung eines gewerblichen Grundstückshandels der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt wird. In diesem Falle besteht die Besonderheit, dass eine Buchführung nicht unterhalten wurde. Die Ausübung des Wahlrechts setzt aber voraus, dass sich der Steuerpflichtige bewußt ist, überhaupt steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen, die zu den sog. Gewinneinkünften gehören. Läßt sich dementsprechend bei einem buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen eine getroffene Wahl für die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuß-Rechnung nicht feststellen, so muß der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werden (BFH-Urteile vom 9.2.1999 VIII R 49/97, BFH/NV 1999,1195; BFH/NV 1997,403). 40

Dahingestellt bleiben kann, ob der Kläger - bei Anerkennung der Wahl nach § 4 Abs. 1 EStG - auch zumindest für das Streitjahr 2000 an diese Wahl gebunden wäre. 41

Eine Minderung des festgestellten Gewinns kommt auch nicht unter einem anderen Gesichtspunkt in Betracht. Wie der Kläger auf Nachfrage ergänzend vorgetragen hat, ist die das letzte Quartal 1999 betreffende Zahlung der kassenärztlichen Vereinigung erst Ende Januar 2000 gezahlt worden. Sie ist demnach zurecht nicht unter Anwendung des § 11 Abs. 1 Satz 2 noch im Vorjahr, sondern im Streitjahr - wie auch erklärt - als Einnahme erfaßt worden. Dies wird auch vom Kläger nicht in Zweifel gezogen. 42

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Der BFH hat in seinem Urteil BStBl II 2001,102,104 die Frage der Möglichkeit einer Abweichung von seiner bisherigen Rechtsprechung im Hinblick auf die durch die Verwendung der EDV bewirkten Angleichung der laufenden Buchführung bei beiden Gewinnermittlungsarten ausdrücklich offengelassen. Es erscheint daher angebracht, dem BFH Gelegenheit zu geben, sich erneut mit dieser Frage zu befassen. 43