

Urteil vom 22. Juni 2010, VIII R 3/08

Keine Nachholung der AfA auf ein nicht als Betriebsvermögen erfasstes Wirtschaftsgut - Vornahme der AfA bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und beim Betriebsvermögensvergleich

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 7 Abs 1 S 1, EStG § 18 Abs 3, EStG § 16 Abs 2 S 2

vorgehend FG Düsseldorf, 19. Dezember 2007, Az: 11 K 679/05 E

Leitsätze

1. Es besteht die Pflicht, die abschnittsbezogene lineare (so genannte Normal-)AfA auch tatsächlich vorzunehmen .
2. Wegen des Prinzips der Gesamtgewinnlichkeit ist auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die AfA im selben Umfange vorzunehmen wie beim Betriebsvermögensvergleich .
3. Bei einem bilanzierenden Steuerpflichtigen ist die verspätete Erfassung notwendigen Betriebsvermögens eine fehlerberichtigende Einbuchung, bei der sich der Bilanzansatz nach dem Wert richtet, mit dem das bisher zu Unrecht nicht bilanzierte Wirtschaftsgut bei von Anfang an richtiger Bilanzierung zu Buche stehen würde. Deshalb darf auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die versäumte AfA auf ein zunächst nicht als Betriebsvermögen erfasstes Wirtschaftsgut nicht nachgeholt werden .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, in welcher Höhe der Restbuchwert eines Patents im Betriebsvermögen eines freiberuflich tätigen Erfinders bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung des Patents im Rahmen der Betriebsaufgabe zu berücksichtigen ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) und ihr im Februar 2007 verstorbener Ehemann (früherer Kläger) wurden im Streitjahr (1998) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin ist die Erbin ihres Ehemannes.
- 3 Dieser hatte im Jahr 1985 eine Erfindung zum Patent angemeldet. Die Nutzung des Patents überließ er ab 1987 aufgrund eines Lizenzvertrags der X-GmbH, deren Gesellschafter er war. Die Lizenzeinnahmen wurden zunächst als Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit erklärt und besteuert. Mit Vertrag vom 4. Dezember 1997 verkaufte der frühere Kläger das Patent für 2 Mio. DM zum 1. Januar 1998 und gab damit zugleich seine Erfindertätigkeit auf.
- 4 Nachfolgende Verhandlungen mit dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) führten im Mai 2002 zu der folgenden tatsächlichen Verständigung:
- 5 "Die Tätigkeit als Erfinder einer Methode zur ... wurde erst mit Verwertung der Erfindung am 01.01.1987, also mit Abschluss der diesbezüglichen Lizenzverträge, mit Einkunftserzielungsabsicht betrieben. Die bis dahin ausgeübte Tätigkeit als o.g. Erfinder wurde nicht mit der Absicht betrieben, Einkünfte zu erzielen. Der Einlagewert des Patents ... zum 01.01.1987 in das Betriebsvermögen des Herrn ... beträgt 375.000 DM.
- 6 Die Restnutzungsdauer des Patents wird zum Einlagezeitpunkt, 01.01.1987, mit 19 Jahren und 3 Monaten angenommen, da das Patent eine Laufzeit bis Ende März 2006 hat."
- 7 Ausgehend von dieser Verständigung ermittelte das FA den Veräußerungs-/Aufgabegewinn aus der freiberuflichen Tätigkeit mit 1.789.862 DM. Hierbei berücksichtigte es neben weiteren unstreitigen Kostenpositionen einen Restbuchwert des Patents zum Veräußerungszeitpunkt in Höhe von 160.720 DM, den es ausgehend von einem Einlagewert von 375.000 DM ermittelt hatte abzüglich der rechnerisch auf die Jahre 1987 bis 1997 entfallenden

Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf das Patent. Dementsprechend setzte das FA die Einkommensteuer in einem Änderungsbescheid für 1998 (Streitjahr) vom 12. Juni 2002 fest, der weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Auch für 1997 erging ein Änderungsbescheid, in dem noch die errechnete AfA für ein Jahr einkünftermindernd berücksichtigt wurde. Wegen Bestandskraft der Steuerfestsetzungen für die Vorjahre führte das FA keine weiteren Steueränderungen wegen der AfA durch.

- 8** Im Januar 2003 beantragten die Klägerin und der frühere Kläger, den Einkommensteuerbescheid 1998 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung zu ändern und dabei den Aufgabegewinn um die rechnerisch auf die Jahre 1987 bis 1996 entfallenden und steuerlich nicht berücksichtigten Absetzungsbeträge zu mindern. Das FA lehnte den Änderungsantrag ab, da die nachträgliche Aufnahme des Patents in die Bilanz eine berichtigende Einbuchung darstelle, die eine Nachholung unterlassener AfA nicht zulasse entsprechend den Ausführungen im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24. Oktober 2001 X R 153/97 (BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75). Der Einspruch hiergegen blieb erfolglos.
- 9** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 598 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen statt.
- 10** Zu Unrecht habe das FA bei dem nach § 18 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 16 Abs. 2 und 3 EStG zu ermittelnden Veräußerungsgewinn die AfA-Beträge für die Vorjahre weiterhin unberücksichtigt gelassen. Im Rahmen des Veräußerungsgewinns sei der Wert des Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu bestimmen. Steuerpflichtige, die ihren laufenden Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln --wie es der frühere Kläger tat--, seien deshalb gehalten, zur Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen. Dabei gehörten die in den bestandskräftig veranlagten Jahren bis einschließlich 1996 steuerlich nicht genutzten AfA-Beträge zum Restbuchwert und minderten den Veräußerungsgewinn.
- 11** Diese Auffassung stütze sich auf die Rechtsprechung verschiedener Senate des BFH. Der Entscheidung des X. Senats des BFH in BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75, die die Nachholung von AfA versage in Fällen der berichtigenden Einbuchung von Wirtschaftsgütern des notwendigen Betriebsvermögens, sei jedenfalls für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, nicht zu folgen.
- 12** Das FA ist der Auffassung, das angefochtene Urteil verletze die Rechtsnormen des § 2 Abs. 7 EStG i.V.m. § 7 EStG insoweit, als es faktisch eine Nachholung der nicht in Anspruch genommenen AfA-Beträge aus bereits bestandskräftig veranlagten Jahren zulasse, obschon ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens bislang nicht als solches steuerlich berücksichtigt wurde; dies laufe dem Prinzip der Jahressteuer und der abschnittswisen Erfassung des Wertverzehr von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuwider. Der Gedanke der richtigen Erfassung des Totalgewinns habe gegenüber diesem Prinzip zurückzutreten.
- 13** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Sie ist der Auffassung, dass die Grundsätze, die der X. Senat des BFH mit dem Urteil in BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75 aufgestellt hat, auf den Streitfall nicht übertragbar seien, da ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittele, sich in den Streitjahren gar nicht vor einem fehlenden Bilanzansatz habe schützen können. Eine Pflicht zur Aufstellung eines Anlageverzeichnisses für Zwecke des § 4 Abs. 3 EStG habe zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestanden.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 1998 ist entgegen der Auffassung des FG rechtmäßig.
- 17** Zu Unrecht hat das FG bei der Ermittlung des Aufgabegewinns die Summe der jährlichen AfA-Beträge auf das Patent für die Jahre 1987 bis 1996 vom Restbuchwert abgezogen und damit gewinnmindernd berücksichtigt.

- 18** 1. a) Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt.
- 19** Nach allgemeiner Meinung besteht eine Pflicht, diese abschnittsbezogene (so genannte Normal-)AfA auch tatsächlich vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 8. April 2008 VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660, unter II.1. der Entscheidungsgründe; Schmidt/Kulosa, EStG, 29. Aufl., § 7 Rz 6; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 7 Rz 22; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 314).
- 20** Allerdings können AfA auf Wirtschaftsgüter --auch auf solche des Betriebsvermögens--, deren Vornahme pflichtwidrig unterlassen wurde, nach bisheriger ständiger Rechtsprechung grundsätzlich in späteren Steuerabschnitten nachgeholt werden, wenn eine Berücksichtigung in dem nach dem Gesetz zutreffenden Steuerabschnitt (Veranlagungszeitraum) verfahrensrechtlich nicht mehr möglich ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. Oktober 1971 IV R 181/66, BFHE 103, 564, BStBl II 1972, 271; vom 11. Dezember 1987 III R 266/83, BFHE 152, 128, BStBl II 1988, 335; vom 29. Oktober 1991 VIII R 51/84, BFHE 166, 431, BStBl II 1992, 512; vom 16. Februar 1995 IV R 29/94, BFHE 177, 389, BStBl II 1995, 635; vom 26. Juni 1996 XI R 41/95, BFHE 180, 572, BStBl II 1996, 601; vom 14. November 2007 XI R 37/06, BFH/NV 2008, 365; s. auch Amtliches Einkommensteuerhandbuch 2009, H 7.4 "Unterlassene oder überhöhte AfA").
- 21** Diese Rechtsprechung hat ihren Ausgangspunkt im Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs (vgl. schon BFH-Urteil vom 3. Juli 1956 I 344/55 U, BFHE 63, 137, BStBl III 1956, 250), der ungeachtet der für vergangene Jahre eingetretenen Bestandskraft von Steuerbescheiden die Bilanzberichtigung und damit die Fehlerkorrektur bei falscher Bewertung von Wirtschaftsgütern in verfahrensrechtlich noch offenen Wirtschaftsjahren ermöglicht.
- 22** Die Nachholung von AfA wird aber auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und bei den Überschusseinkünften für zulässig erachtet (Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 319, m.w.N.; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 7, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 177, 389, BStBl II 1995, 635). Dies gebiete schon der Gleichbehandlungsgrundsatz (vgl. BFH-Urteile in BFHE 103, 564, BStBl II 1972, 271; in BFH/NV 2008, 365, m.w.N.; ferner grundsätzlich: Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. November 1973 GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132).
- 23** b) Etwas anderes gilt nach Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und ganz überwiegender Meinung in der Literatur, wenn es um die AfA auf Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens geht, die in der Bilanz nicht aktiviert waren und die erst zu einem späteren Zeitpunkt als dem der Anschaffung, Herstellung oder Einlage in das Betriebsvermögen erstmals in die Bilanz eingebucht werden (BFH-Urteil in BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75; BFH-Beschluss vom 29. Oktober 2009 X B 100/09, BFH/NV 2010, 205; Amtliches Einkommensteuerhandbuch 2009, H 7.4 "Unterlassene oder überhöhte AfA"; Gosch, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, 87; v.Groll, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2002, 211; Weber-Grellet, Finanz-Rundschau --FR-- 2002, 210; ders. Betriebs-Berater 2003, 37, 42; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 7; Lambrecht in Kirchhof, a.a.O., § 7 Rz 26; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 7 EStG Rz 224; Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 EStG Rz 97; a.A. Groh, Der Betrieb 1998, 1931, 1936). In diesem Fall der fehlerberichtigenden Einbuchung (s. auch BFH-Urteil vom 14. Januar 2010 IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096) bestimmt sich der Bilanzansatz nach dem Wert, mit dem das bisher zu Unrecht nicht bilanzierte Wirtschaftsgut bei von Anfang an richtiger Bilanzierung zu Buche stehen würde (BFH-Urteile in BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75; vom 12. Oktober 1977 I R 248/74, BFHE 123, 478, BStBl II 1978, 191, unter 1.b der Entscheidungsgründe; vgl. ferner für den Fall erstmaliger Bilanzierung BFH-Urteil vom 30. Oktober 1997 IV R 76/96, BFH/NV 1998, 578). Dies erfordert für die Ermittlung des Einbuchungswertes eine "Schattenrechnung", bei der die bisher unberücksichtigt gebliebenen AfA-Beträge von den Anschaffungskosten abgesetzt werden (BFH-Urteil in BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75). Weil das betreffende Wirtschaftsgut in den Bilanzen der Vorjahre nicht aktiviert war, gibt es insoweit keinen Bilanzenzusammenhang mit der Bilanz für das Jahr der Einbuchung, der die rechnerisch folgerichtige Fortentwicklung eines Bilanzwertes gebieten könnte.
- 24** c) Wegen des Prinzips der Gesamtgewinnlichkeit, wonach die Art der Gewinnermittlung zwar zu unterschiedlichen Periodengewinnen führen kann, die Identität des Totalgewinns von Beginn bis Ende des Betriebes aber gewahrt bleiben muss (BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 365; vom 15. April 1999 IV R 68/98, BFHE 188, 291, BStBl II 1999, 481, m.w.N.; vgl. ferner BFH-Urteil vom 2. Oktober 2003 IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985, m.w.N. aus der Literatur; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 10; vgl. ferner Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 58; Drüen, FR 1999, 1097), ist auch bei Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG

die AfA in demselben Umfange vorzunehmen wie bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Das hat auch zur Konsequenz, dass eine Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage bei verspäteter Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen bei beiden Gewinnermittlungsarten gleich ausfallen muss.

- 25** 2. Da die Vorentscheidung auf einer anderen Rechtsauffassung beruht, ist sie aufzuheben. Die Klage ist abzuweisen. Das Patent des früheren Klägers ist erst infolge der tatsächlichen Verständigung der Beteiligten als Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens erfasst worden. Wegen der Bestandskraft der Steuerfestsetzungen für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 1996 konnte die abschnittsbezogene AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG für jene Jahre nicht mehr vorgenommen werden. Die nachholende steuerliche Berücksichtigung der auf jene Jahre entfallenden AfA-Beträge im Rahmen der Wertermittlung des Betriebsvermögens nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG kommt nicht mehr in Betracht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de