

# Urteil vom 16. Mai 2013, III R 54/12

## Nachholung eines unterbliebenen Einlagenabzugs

BFH III. Senat

EStG § 11 Abs 2, EStG § 4 Abs 3 S 4, EStG § 6 Abs 4, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 12. September 2012, Az: 10 K 3185/11

## Leitsätze

1. NV: Unterlässt es der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, bei der Einlage eines Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens die Einlage --als fiktive Betriebsausgabe-- gewinnmindernd steuerlich zu berücksichtigen, dann kann der Abzug grundsätzlich in späteren Jahren nicht mehr nachgeholt werden.
2. NV: Jedoch mindert die Einlage, aus der rechtsirrig zunächst keine steuerlichen Folgen gezogen wurden, einen später anfallenden Gewinn aus der Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts.

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren 2006 und 2007 als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger war zunächst als Angestellter einer Firma im Bereich der Automatisierung und Programmierung tätig. Als das Unternehmen seine Betriebsstätte in X schloss, nahm der Kläger Computerkomponenten im Wert von mehreren 10 000 € mit Einverständnis seines Arbeitgebers an sich und lagerte die Teile in seinem Privathaus ein. Der Kläger machte sich nach Beendigung seines Arbeitsverhältnisses selbständig und betreute vor allem die Computeranlagen, die bei den Kunden seines früheren Arbeitgebers eingerichtet worden waren.
- 3 Um den Jahreswechsel 1999/2000 begann der Kläger, die bei ihm gelagerten Komponenten im Rahmen seiner Dienstleistungstätigkeiten an seine Kunden zu verkaufen. Die Bestandteile waren mittlerweile am Markt nicht mehr erhältlich, dagegen funktionierten die Computeranlagen bei seinen Kunden immer noch zufriedenstellend. Der Kläger, der seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte, behandelte die Verkäufe so, dass er 90 % des vereinnahmten Verkaufserlöses als Einlage gewinnmindernd abzog. Bis zum Verkauf der jeweiligen Einzelkomponenten behandelte er diese als Privatvermögen.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Behandlung nicht. Er bewertete die Einlagen mit jeweils 0 €.
- 5 Das Finanzgericht (FG) schloss sich dieser Bewertung der Einlagen zwar nicht an, versagte die Gewinnminderung jedoch aus einem anderen Grund. Seines Erachtens erfolgte die Einlage der Komponenten um die Jahrtausendwende, als der Kläger begann, die Computerbestandteile allmählich zu verkaufen. Die zu diesem Zeitpunkt unterbliebene gewinnmindernde Berücksichtigung der Einlage könne in den Streitjahren nicht mehr nachgeholt werden. Der vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 30. Juni 2005 IV R 20/04 (BFHE 210, 313, BStBl II 2005, 758) vertretenen gegenteiligen Rechtsauffassung sei nicht zu folgen.
- 6 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Das FG habe § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt. Es habe den mitentscheidenden Umstand, dass es sich bei den mitgenommenen Komponenten um höchst spezielle Bauteile für industrielle Großanlagen und nicht um handelsübliche "Consumer-Ware" gehandelt habe, nicht berücksichtigt. Diesem Umstand komme jedoch besondere Bedeutung für die Beurteilung des Einlagezeitpunkts zu. Das FG habe des Weiteren den Fall auch materiell fehlerhaft entschieden. Die Komponenten seien erst zu dem Zeitpunkt Betriebsvermögen geworden, als sich bezogen auf das jeweilige Einzelteil eine konkrete Veräußerungsmöglichkeit geboten habe. Die Zuordnung zum

notwendigen wie zum gewillkürten Betriebsvermögen setze das objektive Merkmal der Betriebsförderung und das subjektive Merkmal einer eindeutig erkennbaren Widmung voraus. An einer hierfür erforderlichen endgültigen und eindeutigen Funktionszuweisung seitens des Steuerpflichtigen habe es im Streitfall gefehlt. An dieser Voraussetzung fehle es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung, wenn, wie im Streitfall, der Einsatz des Wirtschaftsguts im Betrieb erst als möglich in Betracht komme, aber noch nicht sicher sei. Das FG habe zudem keinerlei Feststellungen getroffen, aus denen sich ein Widmungsakt des Klägers ergebe. Vermutlich wäre es nie zum Verkauf der Komponenten gekommen, wenn nicht die Firma Z, die den Geschäftsbetrieb vom früheren Arbeitgeber des Klägers übernommen habe, die Teileproduktion 1999 unerwartet gestoppt hätte. Die Nichtfeststellbarkeit einer Zuordnung zum Betriebsvermögen vor dem Zeitpunkt, in dem sich eine konkrete Veräußerungsmöglichkeit ergebe, gehe zu Lasten der Verwaltung.

- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angegriffene FG-Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. September 2011 dahingehend zu ändern, dass Einlagen in Höhe von 11 169 € für 2006 und in Höhe von 7 407 € für 2007 gewinnmindernd berücksichtigt werden.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Die Entscheidung des FG stehe mit dem Begriff des Umlaufvermögens in Einklang. Zum Umlaufvermögen gehörten Wirtschaftsgüter, die zum Verbrauch oder zur sofortigen Veräußerung bestimmt seien. Sobald Nachfrage bestanden habe, seien im Streitfall Komponenten verkauft worden. Allein der Umfang des Handels in den Jahren 2005 bis 2007 begründe eine gewerbliche Tätigkeit. Auf Basis der zutreffenden Annahme, dass die Komponenten bereits vor Beginn der Streitjahre Betriebsvermögen gewesen seien, sei die spätere Korrektur des Gewinnermittlungsfehlers zu Recht vom FG abgelehnt worden. Aus dem BFH-Urteil in BFHE 210, 313, BStBl II 2005, 758 könne nicht abgeleitet werden, dass bei einer Einlage ein etwaiger Teilwert im Zeitpunkt der Veräußerung von einem Veräußerungserlös abgezogen werden könne. Wenn eine solche Korrektur des früheren Gewinnermittlungsfehlers ohnehin nicht möglich sei, dann komme dem Zeitpunkt der Einlage auch keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Dieses durfte die begehrte Gewinnminderung jedenfalls nicht mit der Begründung versagen, dass die steuerlichen Folgen einer in früheren Veranlagungszeiträumen erfolgten Einlage in den Streitjahren nicht mehr nachgeholt werden könnten. Ob die Gewinnminderung aus anderen Gründen zu versagen ist, vermag der Senat mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht abschließend zu beurteilen.
- 11 1. a) Ermittelt der Steuerpflichtige seine Einkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG, dann werden Einlagen von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens --als fiktive Betriebsausgaben-- gewinnmindernd im Jahr der Einlage berücksichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 18. September 1986 IV R 50/86, BFHE 147, 529, BStBl II 1986, 907, zur Entnahme als fiktiver Betriebseinnahme). Unterlässt es der Steuerpflichtige, bei der Anschaffung, Herstellung oder Einlage eines Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens die --echten oder fiktiven-- Betriebsausgaben im Jahr der Zahlung bzw. der Einlage steuerlich geltend zu machen, dann kann der Abzug grundsätzlich in späteren Jahren nicht mehr nachgeholt werden. Dies folgt aus § 11 Abs. 2 EStG. Bei dieser Folge bleibt es auch dann, wenn der Abzug deshalb unterblieben ist, weil der Steuerpflichtige fälschlich davon ausgegangen ist, dass es sich bei dem fraglichen Wirtschaftsgut um Privatvermögen handelt (BFH-Urteil in BFHE 210, 313, BStBl II 2005, 758). Das bedeutet allerdings nicht, dass die nicht geltend gemachten Anschaffungs- oder Herstellungskosten steuerlich endgültig "verloren" wären. Nach dem Urteil des IV. Senats des BFH in BFHE 210, 313, BStBl II 2005, 758 mindern sie vielmehr einen später anfallenden Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts.
- 12 Der erkennende Senat folgt nicht der hiervon abweichenden Auffassung der Vorinstanz, sondern schließt sich der rechtlichen Beurteilung des IV. Senats an und stellt zugleich klar, dass die spätere Berücksichtigung des "Aufwands" im Veräußerungs- oder Entnahmefall nicht nur bei ursprünglich unterbliebener steuerlicher Berücksichtigung der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts, sondern auch dann zulässig ist, wenn zunächst --rechtsirrig-- aus einer Einlage keine steuerlichen Folgen gezogen wurden. Für eine unterschiedliche Behandlung von Anschaffungs- und Einlagefällen fehlen sachliche Gesichtspunkte. Einlagen werden im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 EStG auch im Übrigen regelmäßig als anschaffungsähnliche Vorgänge behandelt. So ist z.B. nach herrschender Meinung die Regelung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG auf eingelegte Wirtschaftsgüter entsprechend

anwendbar, d.h. Einlage und Anschaffung werden gleichbehandelt (Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 629; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 164).

- 13** b) Auf der Basis dieser Rechtsauffassung erweist sich die Entscheidung der Vorinstanz in einem entscheidungstragenden Punkt als rechtsfehlerhaft.
- 14** Unterstellt man, dass sich die Komponenten zunächst, wovon das FG inzident ausgeht, im Privatvermögen des Klägers befanden und sie um den Jahrtausendwechsel dem Betrieb zugeführt worden sind, dann dürfte die vom FG vorgenommene Qualifikation der Komponenten als --notwendiges-- Betriebsvermögen wohl nicht zu beanstanden sein. Der Senat vermag zwischen der Komponentensammlung des Klägers und z.B. dem Ersatzteillager einer Kfz-Reparaturwerkstätte oder den entsprechenden Vorräten eines Elektroinstallationsbetriebes keine sachlichen Unterschiede zu erkennen.
- 15** Dies bedarf aber keiner abschließenden Würdigung. Denn selbst wenn man mit dem FG davon ausgeht, dass die Komponenten 1999/2000 eingelegt wurden, dann dürfte die Klage nicht abgewiesen werden. Denn die steuerlichen Wirkungen dieser Einlage, also der Abzug fiktiver Betriebsausgaben in den Jahren 1999/2000, konnten im Jahr des Verkaufs der einzelnen Komponenten nachgeholt werden. Ob der Betriebsausgabenabzug im Fall der Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens schlicht vergessen wird oder ob, wie im Streitfall, wegen Rechtsirrtums aus einer Einlage keine Folgerungen gezogen werden, ist unerheblich. In beiden Fällen geht der "Aufwand" steuerlich nicht endgültig verloren.
- 16** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Über Erfolg oder Misserfolg der Klage kann der Senat nicht abschließend befinden. Denn er kann den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht mit der gebotenen Sicherheit entnehmen, ob sich die Komponenten zunächst im Privatvermögen des Klägers befanden und dementsprechend zu dem vom FG angenommenen Zeitpunkt überhaupt noch Gegenstand einer Einlage sein konnten.
- 17** a) Sollte der schenkweise Erwerb des Klägers durch außerbetriebliche Gründe veranlasst gewesen sein (Entnahme auf Seiten des Arbeitgebers, Schenkung und nachfolgende Einlage in das Unternehmen des Klägers), dann wäre die sogleich oder spätestens zum Zeitpunkt des beginnenden Teileverkaufs erfolgte Zuführung der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen als Einlage zu qualifizieren. Die zunächst aus der Einlage nicht gezogenen steuerlichen Konsequenzen könnten aus den oben dargestellten Gründen im Verkaufsjahr nachgeholt werden. Feststellungen zu den einzelnen Verkaufsfällen, den erzielten Verkaufserlösen und den hiervon abzusetzenden Einlagewerten hat das FG, von seinem Standpunkt aus folgerichtig, nicht getroffen. Diese Feststellungen werden im zweiten Rechtsgang, ggf. im Wege der Schätzung, nachzuholen sein.
- 18** b) Es könnte jedoch auch in Betracht zu ziehen sein, dass die unentgeltliche Überlassung der nach den Feststellungen des FG werthaltigen Computerkomponenten beim Kläger bereits im Schenkungszeitpunkt zu einer Betriebseinnahme (Sachleistung) führte. Die mit der Schenkung verbundene Vermögensmehrung auf Seiten des Klägers hätte sich dann bereits im betrieblichen Bereich vollzogen; es läge keine Einlage vor (vgl. § 6 Abs. 4 EStG; vgl. Niehus/Wilke in HHR, § 6 EStG Rz 1436 a.E.). In diesem Fall wäre die Sachleistung als Betriebseinnahme im Jahr der Schenkung zu erfassen. Da beim späteren Verkauf einer Einzelkomponente erneut eine Betriebseinnahme anfiel, müsste zur Vermeidung der darin liegenden Doppelbesteuerung des Gewinns im Jahr des --unentgeltlichen-- Erwerbs der Wirtschaftsgüter eine der Höhe der Betriebseinnahme entsprechende Betriebsausgabe abgezogen werden (BFH-Urteil vom 17. April 1986 IV R 115/84, BFHE 146, 419, BStBl II 1986, 607, zum Altgolderwerb eines Zahnarztes; Kanzler in HHR, § 4 EStG Rz 560). Im Zuwendungsjahr würde sich demnach im Ergebnis der Gewinn nicht verändern, im Veräußerungsjahr würde der Gewinn durch den Zufluss des Kaufpreises voll realisiert (Nacke in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 Rz 1536; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 175; Schmidt/Heinicke, EStG, 32. Aufl., § 4 Rz 390). Da sich die objektive Bereicherung des Beschenkten nicht im Privatvermögen, sondern vollständig im betrieblichen Bereich vollzöge (Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 675), wäre kein Raum für eine Gewinnkorrektur durch Berücksichtigung einer Einlage. Vielmehr wäre die Vermögensmehrung insgesamt steuerverstrickt. Im Streitfall wäre --mit der Folge der Klageabweisung-- beim Verkauf der jeweiligen Komponenten kein gewinnmindernder Faktor zu berücksichtigen.
- 19** c) Die Würdigung, ob dem Kläger beim unentgeltlichen Erwerb der Komponenten eine Betriebseinnahme (Sachleistung) zugeflossen ist oder ob der Erwerb privat oder durch das frühere Arbeitsverhältnis veranlasst war, obliegt dem FG als Tatsachengericht. Es hat sämtliche Umstände des Einzelfalles umfassend zu würdigen.
- 20** d) Da der Zufluss von Betriebseinnahmen aus dem Komponentenverkauf in den Streitjahren feststeht und der Kläger sich auf gewinnmindernde Umstände beruft, trägt er hierfür die Feststellungslast. Können demnach die

Hintergründe des unentgeltlichen Erwerbs der Komponenten nicht mehr sicher aufgeklärt werden, dann kann von einer Einlage im Ergebnis nicht ausgegangen werden.

- 21** 3. Da bereits die Sachrüge zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache führt, muss über die Verfahrensrüge des Klägers nicht mehr entschieden werden (Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 126 Rz 16).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)