

Urteil vom 16. September 2024, III R 35/22

Abgrenzung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen

ECLI:DE:BFH:2024:U.160924.IIIR35.22.0

BFH III. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 7 Abs 1, HGB § 247, EStG VZ 2018

vorgehend FG Düsseldorf, 21. Dezember 2021, Az: 13 K 2755/20 E

Leitsätze

1. NV: Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im Betrieb. Sie hängt einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen ab und muss sich andererseits an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen, zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts sowie der Art und Dauer der betrieblichen Verwendung.
2. NV: Zum Anlagevermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen, zum Beispiel auch im Wege einer nicht allein zur Absatzförderung dienenden Vermietung. Die Absicht, ein Wirtschaftsgut vor Ablauf seiner technischen Nutzungsdauer zu veräußern, führt nicht zwingend zu Umlaufvermögen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 21.12.2021 - 13 K 2755/20 E aufgehoben, soweit die Klage abgewiesen wurde.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) schloss mit den Unternehmen F und U (F&U) in den Jahren 2013 bis 2016 fünf Kauf- und Verwaltungsverträge. Sie erwarb als "Investor" eine bestimmte Anzahl von Containern und beauftragte F&U zugleich mit deren Verwaltung zu einem garantierten Mietzins für die Dauer von fünf Jahren. In den Jahren 2013 bis 2015 erwarb sie 30 Container mit einer (Rest-)Nutzungsdauer von jeweils acht Jahren zu Kaufpreisen von insgesamt 67.106 €. Im Jahr 2016 erwarb sie zehn Container mit einer (Rest-)Nutzungsdauer von zehn Jahren zu einem Kaufpreis von 20.300 €.
- 2 F&U erklärte sich bereit beziehungsweise behielt sich vor, der Klägerin ein Angebot zum Rückkauf der Container zu unterbreiten. Ferner war vereinbart, dass der Investor die F&U ermächtigt, im Rahmen der Containerverwaltung in seinem Namen über die Container zu verfügen und diese jederzeit durch gleichwertige Container zu ersetzen. Zudem sollte F&U alle mit der Verwaltung zusammenhängenden Verträge eigenverantwortlich abschließen. F&U garantierte dem Investor, dass bereits zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragungen ein Miet- oder Agenturverhältnis bestehe. Sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Miet- oder Agenturverhältnis gingen gleichzeitig mit der Eigentumsübertragung auf den Investor über. F&U war ermächtigt, die Miete für den Investor einzuziehen. Etwaige Unterdeckungen gegenüber der garantierten Miete gingen jeweils zu Lasten von F&U. Eventuell über den Betrag der garantierten Miete hinausgehende Mieteinnahmen verblieben bei F&U, der dieser Überschuss als Verwaltungsgebühr abgetreten wurde. Zudem wurde geregelt, dass der Investor berechtigt sei, sein Eigentum einem Dritten zu übertragen, unter der Voraussetzung des Eintritts des Dritten in den Verwaltungsvertrag. Im Fall

des Totalverlustes eines Containers war F&U jeweils verpflichtet, dem Investor einen gleichwertigen Container gleichen Typs zu übertragen.

- 3** Im Juli 2018 wurde über das Vermögen von F&U das Insolvenzverfahren eröffnet. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) blieben bei der Klägerin deshalb Mieteinnahmen und Rückkaufangebote in Höhe von insgesamt 80.696 € aus.
- 4** Die Klägerin wurde im Veranlagungszeitraum 2018 (Streitjahr) einzeln veranlagt. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) berücksichtigte den von der Klägerin geltend gemachten Verlust aus der Containervermietung in Höhe von 80.696 € zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geändertem Einkommensteuerbescheid vom 19.06.2020 stufte das FA die Einkünfte aus der Containervermietung als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ein. In den Erläuterungen zum Bescheid führte das FA aus, die Verluste könnten nicht als (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden, da im Rahmen des § 22 Nr. 3 EStG die "vergeblichen Aufwendungen für den Erwerb der Container (Anschaffungskosten abzüglich bereits berücksichtigter Abschreibungen)" erst in dem Zeitpunkt abgezogen werden könnten, in dem feststehe, dass sie ohne Gegenleistung blieben und eine Rückzahlung nicht zu erlangen sei. Dies sei grundsätzlich erst bei Abschluss des Insolvenzverfahrens gegeben.
- 5** Nach erfolglosem Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 15.10.2020) erhob die Klägerin Klage zum FG. Sie machte insbesondere geltend, sie habe nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt. Die Veräußerung der Container nach fünf Jahren (vor Ablauf der acht- oder zehnjährigen Nutzungsdauer) sei von vornherein geplant gewesen. Sie sei deswegen von entscheidender Bedeutung gewesen, weil der Erlös den wesentlichen Teil der prognostizierten Rendite ausgemacht habe. Die von F&U für die jeweiligen Vertragsabschlüsse erstellten Renditeprognosen enthielten ausschließlich die Betrachtung des Anlagekonzepts "Kauf, fest vereinbarte Mietzeit von fünf Jahren und anschließender Rückverkauf". Es sei beabsichtigt gewesen, den jeweiligen Veräußerungserlös in neue Container zu investieren, die dann wieder für fünf Jahre fest vermietet werden sollten.
- 6** Während des Klageverfahrens reichte die Klägerin erstmals Bilanzen sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr ein. Ausgewiesen wurde ein Jahresfehlbetrag von 61.492,04 €, darin enthalten planmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen in Höhe von 10.925,80 € und außerplanmäßige Abschreibungen von 42.896,24 €. Die Klägerin beantragte, den Einkommensteuerbescheid vom 19.06.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2020 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Verlust aus der Containervermietung in Höhe von 61.492,04 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt wird.
- 7** Das FA hielt an seiner Auffassung fest. Es lägen keine besonderen Umstände im Sinne einer Verklammerung der Aktivitäten vor, die zu einem Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung führen könnten. Für den Fall, dass das Gericht zu dem Ergebnis käme, die Tätigkeit der Klägerin sei als gewerblich zu qualifizieren, handele es sich bei den Containern um Umlaufvermögen. Eine Absetzung für Abnutzung (AfA) und eine Teilwertabschreibung seien nicht zu berücksichtigen.
- 8** Das FG gab der Klage mit dem in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2022, 1473 veröffentlichten Urteil vom 21.12.2021 - 13 K 2755/20 E zu einem geringen Teil statt. Es erkannte zwar dem Grunde nach einen gewerblichen Verlust der Klägerin aus der Containervermietung an, dies allerdings nur in Höhe von 2.050 €.
- 9** Mit der vom Senat zugelassenen Revision macht die Klägerin der Sache nach die Verletzung von Bundesrecht geltend.
- 10** Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des Urteils des FG Düsseldorf vom 21.12.2021 - 13 K 2755/20 E den Einkommensteuerbescheid für 2018 vom 19.06.2020 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2020 dahin zu ändern, dass die Jahres-AfA von 10.926 € und die Teilwertabschreibung von 42.896 € (jeweils gerundet) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gewinnmindernd berücksichtigt werden.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist begründet. Sie führt, soweit die Klage abgewiesen wurde, zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und mangels Spruchreife zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG. Dieses hat mit rechtsfehlerhafter Begründung entschieden, dass die Container zum Umlaufvermögen der Klägerin gehörten. Ob das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum auf die Klägerin übergegangen war, hat das FG offen gelassen. Diese Frage bedarf der Klärung im zweiten Rechtsgang.
- 13** 1. Soweit die Klägerin wegen der Insolvenz der F&U für die Container nach wie vor eine Teilwertabschreibung in Höhe von 42.896 € geltend macht, enthält die Revisionsbegründung keine Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Entscheidungsgründen des FG. Zu Recht rügt die Klägerin aber, dass die Begründung des FG für die Qualifizierung der Container als Umlaufvermögen rechtlicher Überprüfung nicht standhält.
- 14** a) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten vermindert um die AfA und etwaige weitere Abzüge zu bewerten. Zum Anlagevermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen (§ 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Umlaufvermögen sind demgegenüber zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmte Wirtschaftsgüter. Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen orientiert sich danach maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt und sich andererseits an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss, zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts sowie der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.02.2006 - IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267, unter II.3.a aa, m.w.N.). Die Feststellung der dauernden betrieblichen Zweckbestimmung eines Wirtschaftsguts liegt im Wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet (vgl. BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 10/14, BFHE 256, 507, BStBl II 2017, 466, Rz 23).
- 15** Die Absicht der Veräußerung allein macht ein Wirtschaftsgut noch nicht zum Umlaufvermögen, ungeachtet dessen, dass es im Zeitpunkt der Veräußerung niemals mehr zur dauernden Nutzung im Betrieb des Veräußerers bestimmt ist. Ein Wirtschaftsgut ist auch nicht deshalb zwingend dem Umlaufvermögen zuzuordnen, weil von Anfang an beabsichtigt ist, es vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer wieder zu veräußern (vgl. BFH-Urteile vom 17.11.1981 - VIII R 86/78, BFHE 135, 35, BStBl II 1982, 344, m.w.N.; vom 09.02.2006 - IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267, unter II.3.a bb, m.w.N.; vom 23.10.2019 - VI R 9/17, BFH/NV 2020, 191, Rz 27). Die für die Zuordnung zum Anlagevermögen wesentliche Zeitkomponente "dauernd" darf nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von "immer" oder "für alle Zeiten" verstanden werden (BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, Rz 29). Dem Betrieb dient ein Wirtschaftsgut vielmehr bereits dann dauernd, wenn es längerfristig im Betrieb genutzt wird. Die nicht allein zur Absatzförderung dienende Vermietung ist eine betriebliche Nutzung in diesem Sinne (vgl. BFH-Urteil vom 09.02.2006 - IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267, unter II.3.a bb).
- 16** b) Das FG hat in den Entscheidungsgründen zunächst nach Maßgabe der sogenannten Verklammerungsrechtsprechung (BFH-Urteile vom 08.06.2017 - IV R 30/14, BFHE 258, 403, BStBl II 2017, 1061, Rz 30 ff.; vom 28.09.2017 - IV R 50/15, BFHE 259, 341, BStBl II 2018, 89, Rz 28 ff.; vom 30.11.2023 - IV R 10/21, BFHE 282, 300, Rz 44) entschieden, das FA habe die Vermietung und beabsichtigte Veräußerung der Container durch die Klägerin zu Unrecht nicht als gewerblich eingestuft (FG-Urteil unter 1.a). Hiervon ausgehend hat es den gewerblichen Verlust der Höhe nach jedoch mit lediglich 2.050 € als berücksichtigungsfähig angesehen (FG-Urteil unter 1.b). Die geltend gemachte AfA sowie die Teilwertabschreibung auf die Container könnten nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Das Geschäftskonzept der Klägerin sei auf die Vermietung und Veräußerung von Containern gerichtet gewesen. Nur unter Einbeziehung der Veräußerungen habe nach den Ergebnisprognosen beziehungsweise Beispielrechnungen ein positives Gesamtergebnis erzielt werden können. Die Container seien im Betrieb der Klägerin zur Weiterveräußerung bestimmt gewesen, sodass sie Umlaufvermögen darstellten. Die AfA in Höhe von 10.925,80 € scheide aus.
- 17** Die Teilwertabschreibung auf die Container in Höhe von 42.896,24 € könne mangels objektiver Anhaltspunkte für eine dauerhafte Wertminderung der Container nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Selbst wenn "entgegen der äußeren zivilrechtlichen Gestaltung und der Sachverhaltsdarstellung durch die Beteiligten mangels Konkretisierung bzw. Existenz der Container" eine Übertragung des Eigentums an den Containern nicht stattgefunden haben sollte, komme eine gewinnmindernde Berücksichtigung der Teilwertabschreibung nicht in Betracht. Denn in diesem Fall --so das FG ausdrücklich unter 1.b aa (2) seines Urteils-- "wäre die Klägerin weder

zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin der Container geworden, sodass schon eine Aktivierung der Container und damit auch jegliche Abschreibungen hätten ausscheiden müssen".

- 18** c) Die vom FG genannten Gründe für die Zugehörigkeit der Container zum Umlaufvermögen der Klägerin stehen mit den unter II.1.a dargelegten Rechtsgrundsätzen nicht im Einklang. Die Würdigung des FG hält aus diesem Grund revisionsrechtlicher Prüfung im Hinblick auf die AfA nicht stand. Nach den Feststellungen des FG kann das Urteil insoweit auch nicht als im Ergebnis richtig angesehen werden (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** Die bloße Erwägung, dass die Container schon wegen ihrer Bestimmung zur Weiterveräußerung als Umlaufvermögen zu qualifizieren gewesen seien, steht im Widerspruch zum BFH-Urteil vom 09.02.2006 - IV R 15/04 (BFH/NV 2006, 1267). Nach dessen Leitsatz ist ein Wirtschaftsgut nicht schon deshalb dem Umlaufvermögen zuzuordnen, weil von Anfang an beabsichtigt ist, es vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer wieder zu veräußern. Ausschließlich mit diesem für die Annahme von Umlaufvermögen nicht hinreichenden Argument hat das FG hingegen die Zugehörigkeit der Container zum Umlaufvermögen im Streitfall begründet. Ein Wirtschaftsgut dient indes bereits dann dauernd dem Betrieb, wenn es längerfristig im Betrieb genutzt wird, wobei eine nicht allein der Absatzförderung dienende Vermietung als eine für die Qualifizierung relevante betriebliche Nutzung anzusehen ist. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Container von der Klägerin überhaupt zur Absatzförderung vermietet wurden, und erst recht nicht, dass die Vermietung allein dazu diene. Nach dem Vertragskonzept sollten die Container insbesondere nicht an die Mieter, sondern an F&U veräußert werden.
- 20** Aus den vom FA zitierten Entscheidungen zur Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen, in denen eine absatzfördernde Vermietung vorlag oder es jedenfalls an einer längerfristigen Vermietung fehlte (z.B. Senatsurteil vom 30.04.1998 - III R 29/93, BFH/NV 1998, 1372), folgt nicht, dass die Container im Streitfall als Umlaufvermögen zu qualifizieren sind. Ebenso wenig ergibt sich dies aus der Verklammerungsrechtsprechung (vgl. z.B. das vom FA zitierte BFH-Urteil vom 22.01.2003 - X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464). Mit ihr wird nämlich nur begründet, dass eine Vermietung den Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschreitet, weil (unter Berücksichtigung der nach dem einheitlichen Geschäftskonzept anzustellenden Totalgewinnprognose) die Umschichtung der Vermögenswerte gegenüber der Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (vgl. zu diesem Wertungsaspekt z.B. BFH-Urteil vom 30.11.2023 - IV R 10/21, BFHE 282, 300, Rz 44). Dem Vorliegen von Anlagevermögen steht eine mit diesem Argument begründete Gewerblichkeit nicht entgegen. So lässt sich etwa aus den BFH-Urteilen vom 01.08.2013 - IV R 18/11 (BFHE 242, 315, BStBl II 2013, 910, Rz 17) und vom 08.06.2017 - IV R 6/14 (BFHE 258, 387, BStBl II 2017, 1053, Rz 52 ff.) ableiten, dass die Verklammerung der Veräußerung mit dem Ankauf und der zwischenzeitlichen Vermietung nicht zwangsläufig dazu führt, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter Umlaufvermögen darstellen.
- 21** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO ist der Rechtsstreit daher zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 22** a) Nach den bisherigen Feststellungen des FG kann der erkennende Senat nicht entscheiden, ob die Klägerin in Übereinstimmung mit den Verträgen und der Sachverhaltsdarstellung der Beteiligten im Streitjahr und insbesondere am Bilanzstichtag 31.12.2018 wirtschaftliche Eigentümerin der Container war. Dies wäre ebenso wie die Qualifikation als Anlagevermögen Voraussetzung für die beantragte lineare AfA gemäß § 7 Abs. 1 EStG (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 7 Rz 29 mit Verweis auf § 253 Abs. 3 HGB). Sie wird nur für diejenigen (beweglichen) Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gewährt, die zum Anlagevermögen des Betriebs gehören (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG; vgl. BFH-Urteil vom 10.08.2005 - VIII R 78/02, BFHE 211, 137, BStBl II 2006, 58, Rz 11).
- 23** b) Das FG hat in dem von der Klägerin mit der Revision angegriffenen Urteil selbst zum Ausdruck gebracht, dass eine Übertragung des Eigentums an den Containern auf die Klägerin mangels Konkretisierung beziehungsweise Existenz der Container möglicherweise gar nicht stattgefunden hat (vgl. zu der auch in anderen Klageverfahren behandelten Eigentumsfrage die jüngsten Urteile des FG München vom 05.06.2024 - 9 K 1510/22 und 9 K 1512/22, juris, einerseits sowie des FG Baden-Württemberg vom 28.11.2023 - 8 K 2173/21, Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 384 mit Anm. Jooß andererseits). Da das wirtschaftliche Eigentum an den Containern für die AfA-Befugnis der Klägerin entscheidungserheblich ist, bedarf es für die Klärung der Eigentumsfrage der Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG.
- 24** c) Hiervon ausgehend hat das FG auch seine bisherige Einkünftequalifikation noch einmal zu überprüfen. Unveränderlich fest steht bislang nur, dass im Streitjahr negative Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in der vom FG zuerkannten Höhe von 2.050 € vorliegen. Insoweit ist das FG-Urteil mangels Revisionseinlegung durch das

FA rechtskräftig geworden (zum Umfang der Rechtskraftwirkung s. BFH-Urteile vom 19.12.2006 - VI R 63/02, BFH/NV 2007, 924, unter II.2. und vom 27.09.2016 - VIII R 16/14, BFH/NV 2017, 595, Rz 31).

- 25** d) Im zweiten Rechtsgang wird das FG schließlich auch zu prüfen haben, ob der aus den Akten hervorgehende Änderungsbescheid vom 26.01.2022 der Klägerin wirksam bekanntgegeben wurde und ob er so gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens wurde.
- 26** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Die teilweise Aufhebung der Vorentscheidung schließt die Aufhebung der Kostenentscheidung mit ein, da sie nicht geteilt werden kann. Das FG muss im zweiten Rechtszug erneut über die gesamten Kosten des Verfahrens einschließlich der Kosten des Revisionsverfahrens entscheiden (Einheitlichkeit der Kostenentscheidung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 06.09.2017 - IV R 1/16, BFH/NV 2018, 206, Rz 47, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de