Urteil vom 27. Januar 2016, X R 2/14

Nutzungsausfallentschädigung für Kfz - Investitionsabzugsbetrag - Gewinngrenze

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 7g Abs 1 S 2 Nr 1 Buchst c, FGO § 41 Abs 1, FGO § 118 Abs 3 S 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2, EStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 02. Dezember 2013, Az: 12 K 290/11

Leitsätze

1. Die Entschädigung für den Nutzungsausfall eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens ist eine Betriebseinnahme.

2. Bei Ermittlung der für einen Investitionsabzugsbetrag maßgebenden Gewinngrenze ist die gewinnwirksame Auflösung früherer Ansparabschreibungen einzubeziehen (Anschluss an VIII. Senat).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 3. Dezember 2013 12 K 290/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte als Inhaber einer Versicherungsagentur Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelte seine Einkünfte durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zum Betriebsvermögen gehörte ein Fahrzeug, das er auch privat nutzte. Den Privatanteil ermittelte er gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nach der sog. 1 %-Regelung.

2 Der Kläger erklärte im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 64.309 €. Nach seiner Gewinnermittlung hatte er einen Gewinn in Höhe von 113.919,76 € erzielt. Dabei war als Betriebseinnahme nach § 7g Abs. 4 Satz 2 und Abs. 6 EStG in der bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung (EStG a.F.) ein Betrag von 56.000 € für die Auflösung von Ansparabschreibungen berücksichtigt, die er in den Vorjahren nach § 7g Abs. 3 und Abs. 6 EStG a.F. in Anspruch genommen hatte. Von dem Gewinn zog der Kläger einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630, --UntStRefG--) in Höhe von 49.800 € ab. Der steuerliche Gewinn ergab sich aus der Hinzurechnung weiterer nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben.

3 Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass der Kläger für den Nutzungsausfall des betrieblichen Fahrzeugs im Herbst 2008 aufgrund eines Unfalls einen Betrag in Höhe von 1.210 € von der Kfz-Haftpflichtversicherung des Unfallverursachers erhalten und nicht als Betriebseinnahme erfasst hatte.

4 Das FA berücksichtigte im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung diesen Betrag als Betriebseinnahme. Zudem versagte es den Investitionsabzugsbetrag. Der Gewinn übersteige vor dessen Abzug die Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG i.d.F. des UntStRefG von 100.000 €.

5 Einspruch und Klage blieben in diesen Punkten erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hat ausgeführt, die Versicherungsleistung für das Fahrzeug sei als Surrogat ("stellvertretendes commodum" i.S. des § 285 des

Bürgerlichen Gesetzbuchs) für das im Betriebsvermögen befindliche Wirtschaftsgut zu betrachten. Es gelte insoweit dasselbe wie für die Leistungen einer Vollkaskoversicherung oder die Schadenersatzleistungen des Unfallgegners für Zerstörung oder Diebstahl eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens. Soweit im Schrifttum in Fällen gemischter betrieblicher und privater Nutzung eine Aufteilung befürwortet werde, da auch die Aufwendungen für das Fahrzeug aufgeteilt worden seien, entspreche das nicht der in den Urteilen vom 24. Mai 1989 I R 213/85 (BFHE 157, 521, BStBl II 1990, 8) sowie vom 13. Mai 2009 VIII R 57/07 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 245) zum Ausdruck gekommenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Ob der Unfall, wie in der mündlichen Verhandlung behauptet, sich während einer Privatfahrt ereignet habe, sei unerheblich, da die Nutzungsausfallentschädigung kein Vorteil aus dem schädigenden Ereignis, sondern ein Ersatz für den Wegfall der Nutzungsmöglichkeit als betriebliches Fahrzeug sei. Soweit der Kläger infolge der unterbliebenen Anmietung eines Ersatzfahrzeugs Aufwendungen erspart habe, ändere dies an der betrieblichen Veranlassung der Einnahme nichts.

6 Der Investitionsabzugsbetrag sei ebenfalls nicht zu gewähren, da der Betrieb die für das Streitjahr maßgebende Gewinngrenze von 100.000 € nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG i.d.F. des UntStRefG überschritten habe. Die Auflösung der Ansparabschreibungen aus den Vorjahren sei auch im Rahmen der Ermittlung der Gewinngrenze --dem Wortlaut der Vorschrift entsprechend-- gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

7 Mit seiner Revision beanstandet der Kläger die Sachbehandlung in beiden Punkten.

8 Die Nutzungsausfallentschädigung sei eine nicht steuerbare Entschädigung. Sie habe keine vorangegangenen oder nachfolgenden Betriebsausgaben abgedeckt. Der Unfall sei auf einer Privatfahrt entstanden. Er habe zudem kein Ersatzfahrzeug angemietet, stattdessen Urlaub genommen und so keine Betriebsausgaben für den Nutzungsausfall entstehen lassen. Wenn schon eine Versicherungsleistung bei einer Privatfahrt nicht steuerbar sei, dann erst recht nicht die Nebenleistungen dieser Entschädigung. Das FG habe sich mit seinem Vortrag erkennbar nicht auseinandergesetzt. Gerade das BFH-Urteil in BFHE 157, 521, BStBl II 1990, 8 lasse erkennen, dass die Überlegungen zum stellvertretenden commodum nur auf Entschädigungen für Substanzverluste anwendbar seien, nicht hingegen auf Nebenkosten. Vielmehr habe der BFH Betriebsausgaben an die betriebliche Nutzung geknüpft und nach der Veranlassungslehre den Ersatz für solche Betriebsausgaben als Betriebseinnahmen betrachtet.

9 Die Einbeziehung von Auflösungserträgen aus nicht in Anspruch genommenen Ansparabschreibungen in die Berechnung der für den Investitionsabzugsbetrag maßgebenden Gewinngrenze sei systemwidrig.

10 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 10. Juli 2013 in der Weise zu ändern, dass die gewerblichen Einkünfte um 30.210 € geringer festgesetzt werden,
sowie festzustellen, dass der Antrag aus der Vorinstanz in Höhe von 20.800 € (hinsichtlich eines Teils des Investitionsabzugsbetrags) im Zeitpunkt der Klage begründet war.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Das FA hält die Revision hinsichtlich der Nutzungsausfallentschädigung wegen Verstoßes gegen § 120 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) für unzulässig. Der Kläger habe die verletzte Rechtsnorm nicht bezeichnet. Die Bezugnahme auf die Klagebegründung genüge nicht. Im Übrigen sei die materiell-rechtliche Würdigung des FG zutreffend. Eine Entschädigung für den Ausfall der Nutzungsmöglichkeit eines zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrzeugs sei eine Betriebseinnahme. In solchen Fällen beziehe sich auch der Entzug der Nutzungsmöglichkeit auf den Betrieb. Hinsichtlich des Investitionsabzugsbetrags sei dem FG zu folgen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist zulässig. Es kann dahinstehen, ob der Kläger hinsichtlich der Behandlung der Nutzungsausfallentschädigung die Revision fristgerecht in einer den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO entsprechenden Weise begründet hat. Anders als § 120 Abs. 2 Satz 2 FGO in der bis zum Jahre 2000 geltenden Fassung verlangt die Vorschrift seit Inkrafttreten der Änderungen durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Finanzgerichtsordnung und anderer Gesetze vom 19. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1757) die Bezeichnung der verletzten Rechtsnorm nicht mehr ausdrücklich. Jedenfalls aber hat der Kläger die Revision hinsichtlich des

Investitionsabzugsbetrags ausreichend begründet. Es genügt, wenn die Revision hinsichtlich nur eines Revisionsgrundes zulässig ist, da der BFH nach dem Grundsatz der Vollrevision außerhalb von Verfahrensmängeln nach § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO ohnehin an die vorgebrachten Revisionsgründe nicht gebunden ist (vgl. BFH-Urteile vom 18. Januar 2007 V R 22/05, BFHE 217, 24, BStBl II 2007, 426, unter II.2., und vom 22. April 2015 XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, HFR 2015, 969, unter II.).

III.

14 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

15 1. Die Nutzungsausfallentschädigung ist als Betriebseinnahme nach § 4 Abs. 3 EStG zu erfassen.

16 a) Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Diese beiden maßgebenden Begriffsmerkmale ergeben sich aus einer Zusammenschau des Einnahmebegriffs in § 8 Abs. 1 EStG (Geld oder Geldeswert) und der in § 4 Abs. 4 EStG enthaltenen Definition der Betriebsausgaben (durch den Betrieb veranlasst). "Betrieblich" veranlasst ist eine Zuwendung von Vermögenswerten dann, wenn ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (BFH-Urteile vom 22. Juli 1988 III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, unter II.1.a aa, sowie vom 8. November 2007 IV R 24/05, BFHE 219, 567, BStBl II 2008, 356, unter II.2.a). Nach diesem Maßstab gehören Schadenersatz- oder Versicherungsleistungen für Beschädigung, Zerstörung oder Diebstahl grundsätzlich zu den Betriebseinnahmen, wenn sie für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vereinnahmt werden.

17 Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut sowohl betrieblich als auch privat (gemischt) genutzt, wie dies bei Fahrzeugen häufig der Fall ist, kommt je nach Umfang der betrieblichen Nutzung die Einordnung als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen in Betracht. Allerdings kann es ungeachtet der gemischten Nutzung nur ganz --ggf. als gewillkürtes-- oder gar nicht als Betriebsvermögen erfasst werden, da ein bewegliches Wirtschaftsgut nicht teilbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 11. September 1969 IV R 160/67, BFHE 98, 144, BStBl II 1970, 317). Vereinnahmt der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit Schäden an solchen Wirtschaftsgütern Ersatzleistungen, so folgen diese der Zuordnung des Wirtschaftsguts zu den jeweiligen Vermögenssphären.

18 b) Demzufolge sind nach ständiger Rechtsprechung Schadenersatz- oder Versicherungsleistungen, die als Ausgleich für den Substanzverlust eines im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeugs vereinnahmt werden, stets Betriebseinnahmen. Es kommt weder darauf an, ob der Schaden während der betrieblichen oder der privaten Nutzung eingetreten ist, noch kann die Leistung nach dem Verhältnis der üblichen Nutzungsquoten in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufgespalten werden. Die Leistung tritt nach Art eines "stellvertretenden commodum" an die Stelle des beschädigten, zerstörten oder gestohlenen Wirtschaftsguts. Daher gehört sie ebenso zum Betriebsvermögen wie (zuvor) das Wirtschaftsgut selbst (vgl. BFH-Urteil in BFHE 157, 521, BStBl II 1990, 8, unter II.5., für die Schadenersatzleistung des Unfallgegners für ein während einer Privatfahrt zerstörtes Betriebsfahrzeug; BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 31/02, BFHE 204, 166, BStBl II 2006, 7, sowie in HFR 2010, 245, unter II.1. bis 3., für die Leistung der Kaskoversicherung wegen Diebstahls in betrieblichem Nutzungszusammenhang, im zweiten Falle unter ausdrücklicher Ablehnung einer Aufteilung entsprechend den Nutzungsquoten).

19 c) Im Ergebnis verhält es sich ebenso, wenn, wie im Streitfall, die Versicherungsleistung nicht den Substanzverlust oder Substanzschaden, sondern den Verlust der Nutzungsmöglichkeit entschädigt. Der Gebrauchsvorteil eines Wirtschaftsguts ist integraler Bestandteil des Wirtschaftsguts selbst und folgt deshalb dessen Zuordnung zu den Vermögenssphären des Steuerpflichtigen. Die tatsächliche Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens auch privat zu nutzen, ändert nicht die ausschließliche Zuordnung der Nutzungsmöglichkeit zur betrieblichen Sphäre, ebenso wenig wie die tatsächliche Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens auch betrieblich zu nutzen, an der ausschließlichen Zuordnung der Nutzungsmöglichkeiten zur privaten Sphäre etwas ändert.

20 d) Unerheblich ist, ob der Schaden im Zuge betrieblicher oder privater Nutzung eingetreten ist. Die Nutzungsausfallentschädigung knüpft nicht an das schädigende Ereignis an, sondern an dessen Folgen, nämlich den Wegfall der Gebrauchsvorteile in Gestalt der Nutzungsmöglichkeit (mit derselben Differenzierung Urteil des FG Hamburg vom 22. Mai 1992 III 72/90, Entscheidungen der Finanzgerichte 1992, 735). In diesem Punkt unterscheidet sich der Streitfall entscheidend von der dem Urteil vom 15. Dezember 1977 IV R 78/74 (BFHE 124, 185, BStBl II 1978, 212) zugrunde liegenden Konstellation, in der der BFH Leistungen aus einer Insassenunfallversicherung dann als ausschließlich privat veranlasst erachtete, wenn der Unfall sich auf einer Privatfahrt ereignet haben sollte. Der mit der Insassenunfallversicherung erbrachte Ersatz für Personenschäden hat

weder Bezug zu der Substanz des betrieblichen Wirtschaftsguts noch zu dessen Gebrauchsvorteilen. Sie betrifft Schäden, die nur gelegentlich der Nutzung eines im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsguts eingetreten sind. Ein Veranlassungszusammenhang der Leistung bestand daher lediglich zu dem schädigenden Ereignis.

21 e) Ebenfalls nicht maßgebend ist, ob der Kläger für die Zeit des Nutzungsausfalls ein Ersatzfahrzeug angemietet oder auf betriebliche Betätigung verzichtet hat. Die Ersparnis von Aufwendungen berührt die Qualifikation der Einnahme nicht. Die Nichtnutzung eines Ersatzfahrzeugs vermag auch nicht die Nutzungsverhältnisse im Übrigen zu ändern. Der Geschädigte hat es nicht in der Hand, diese Zeit der betrieblichen oder privaten Nutzung zuzuordnen und so im Ergebnis über die Qualifikation der Nutzungsausfallentschädigung als Betriebs- oder Privateinnahme frei zu entscheiden.

22 f) Hinsichtlich der Frage, wie sich die Erfassung der Nutzungsausfallentschädigung als Betriebseinnahme im Ergebnis auf den Gewinn auswirkt, ist zu differenzieren. Setzt der Steuerpflichtige die Aufwendungen für die private Nutzung des Fahrzeugs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG nach dem mittels ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nachgewiesenen Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten an, so geschieht dies nur anteilig, da die Ersatzleistung die Aufwendungen für das Fahrzeug insgesamt mindert. In diesem Falle wirkt sie sich im Ergebnis nur mit dem Anteil gewinnerhöhend aus, der der betrieblichen Nutzungsquote in dem betreffenden Gewinnermittlungszeitraum entspricht.

23 Wurde hingegen, wie im Streitfall, der Entnahmewert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nach der sog. 1 %-Regelung ermittelt, so bewendet es hierbei. Die Nutzungsausfallentschädigung ist in den Aufwendungen für das Fahrzeug aufgegangen. Die Tatsache, dass dem Steuerpflichtigen während des Entschädigungszeitraums kein Fahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung steht, kann demgegenüber --bei einem längeren Ausfall-- dazu führen, dass für diesen Zeitraum keine Privatnutzung nach der sog. 1 %-Regelung zu berechnen ist. Im Streitfall fehlen hierfür jedoch Anhaltspunkte.

24 2. Der begehrte Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG ist nicht zu gewähren. Mit Urteil vom 15. April 2015 VIII R 29/13 (BFHE 250, 51, BStBl II 2015, 832) hat der BFH entschieden, dass die gewinnwirksame Auflösung früherer Ansparabschreibungen auch für die Ermittlung der Gewinngrenze nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG i.d.F. des UntStRefG in die Gewinnermittlung einzubeziehen ist. Der Senat folgt dieser Entscheidung und sieht daher von weiteren Ausführungen ab.

25 3. Der gesondert formulierte Feststellungsantrag ist nach § 41 Abs. 1 FGO unzulässig. Es ist kein berechtigtes Interesse dafür ersichtlich, dass der Senat eine Aussage zu der Begründetheit eines Antrags auf einen früheren Zeitpunkt trifft.

26 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de