

38. a) **Nutzungsentnahmen sind nicht mit dem Teilwert, sondern mit den tatsächlichen Selbstkosten des Steuerpflichtigen zu bewerten (Anschluß an Beschl. des Großen Senats GrS 2/86 v. 26. 10. 87, BFHE 151, 523 = BStBl. II 1988, 348 = StRK EStG 1975 § 4 Einlg. R. 14, unter C. I. 1 b, bb).**

b) **Wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens während seiner Nutzung durch den Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken zerstört, so tritt bezüglich der stillen Reserven, die sich in dem Wirtschaftsgut bis zu seiner Zerstörung gebildet hatten, keine Gewinnrealisierung ein.**

c) **Besteht für das während der privaten Nutzung zerstörte Wirtschaftsgut eine Schadensersatzforderung, so ist sie unter dem Gesichtspunkt des „stellvertretenden commodum“ im Betriebsvermögen erfolgswirksam zu erfassen.**

Entscheidung: BFH I R 213/85; Urt. v. 24. 5. 89; StRK EStG 1975 § 4 Entn. R. 38.

Anmerkung von

STEUERBERATER DR. DIRK MEYER-SCHARENBERG, München

1. Keine Sachentnahme durch privat veranlaßten Autounfall

Wird ein zum Betriebsvermögen gehörender Pkw verschenkt, kommt es eine logische Sekunde vor der Schenkung zu einer Sachentnahme des Fahrzeugs aus dem Betriebsvermögen. Die stillen Reserven sind aufzulösen. Anders ist es nach der neuen Entscheidung des BFH, wenn der Unternehmer auf einer Privatfahrt mit dem Betriebsfahrzeug verunglückt und einen Totalschaden verursacht. Das aus privatem Anlaß zerstörte Fahrzeug bleibt weiterhin Betriebsvermögen. Durch den Unfall werden zwar stille Reserven vernichtet. Das allein rechtfertigt aber nicht die Annahme, der Pkw sei eine logische Sekunde vor dem Unfall aus dem Betriebsvermögen entnommen. Damit können die durch den Unfall vernichteten stillen Reserven nicht durch eine Sachentnahme zum Teilwert realisiert werden.

2. Aufwandsentnahme der unmittelbaren Unfallkosten

Auf den Restbuchwert des zerstörten Betriebsfahrzeugs ist eine Abschreibung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung vorzunehmen. Da es sich insoweit jedoch nicht um einen betrieblich veranlaßten Aufwand handelt, muß der Gewinn durch Hinzurechnung einer „Nutzungs-“entnahme korrigiert werden. Dadurch wird erreicht, daß sich die unmittelbaren Unfallkosten auf den Gewinn letztlich nicht auswirken.

Die Terminologie des BFH ist insofern ungenau, als sog. schlichte Nutzungen nach dem Beschl. des Großen Senats 2/86 v. 26. 10. 87, BFHE 151, 523 = BStBl. II 1988, 348 = StRK EStG 1975 § 4 Einlg. R. 14 weder Gegenstand einer Einlage noch einer Entnahme sein können. Gäbe es Nutzungseinlagen und -entnahmen, müßten diese mit dem Teilwert iS eines fiktiven



Marktpreises bewertet werden, so zB *Nieland*, DB 1987, 706 ff. Nach ständiger Rspr. werden „Nutzungs-“entnahmen der vorliegenden Art jedoch zu den tatsächlich entstandenen Selbstkosten bewertet. Aus Gründen der Klarheit sollte man daher entweder von Kostenkorrektur- (so *Tipke*) oder von Aufwandsentnahmen (so *Groh*) sprechen.

3. Schrotterlös

Da der Unfall auf einer Privatfahrt keine Sachentnahme des beschädigten Fahrzeugs bewirkt, ist der Erlös aus der Veräußerung des Unfallfahrzeugs eine steuerbare Betriebseinnahme. Sofern das Fahrzeug – wie im Urteilsfall – voll abgeschrieben war, ist der Schrotterlös in vollem Umfang steuerpflichtig.

Offen gelassen hat der BFH, wie zu verfahren wäre, wenn das zerstörte Fahrzeug noch nicht voll abgeschrieben war. In diesem Fall ist eine Abschreibung nur bis zur Höhe des Schrottwertes vorzunehmen. Insoweit entsteht also kein unfallbedingter Abschreibungsaufwand, der durch eine Aufwandsentnahme neutralisiert werden müßte. Der anschließende Schrottverkauf führt dann bei bilanzieller Gewinnermittlung lediglich zu einem erfolgsneutralen Aktivtausch (per Forderung an Pkw).

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG führt der Abgang des Schrottfahrzeugs zunächst zu einer Betriebsausgabe in Höhe des Restwertes. Dieser Aufwand ist mE nicht durch eine Aufwandsentnahme zu neutralisieren, weil die Schrottverwertung kein privater, sondern ein „normaler“ betrieblicher Vorgang ist. Der ggf. im nächsten Veranlagungszeitraum zufließende Veräußerungserlös ist in voller Höhe als Betriebseinnahme zu erfassen. Eine „Verrechnung“ des erst in der Folgeperiode zufließenden Erlöses – wie sie der BFH in seiner Entscheidung erwähnt – mit dem Restbuchwert kommt mE nicht in Frage.

4. Unfallentschädigung

Eine Entschädigung für den Wertverlust des Fahrzeugs ist in voller Höhe als Betriebseinnahme zu erfassen, wenn das Fahrzeug – wie im Urteilsfall – bereits voll abgeschrieben war. Offenlassen konnte der BFH die Frage, ob eine Verrechnung der Entschädigung mit einem Restbuchwert des Fahrzeugs zulässig ist. Eine Verrechnung mit dem Restbuchwert würde dazu führen, daß nur die entschädigten stillen Reserven der Besteuerung unterliegen. Die Gewinnauswirkung wäre also die gleiche wie bei einem vor dem Unfall durchgeführten Verkauf oder einer Entnahme des Fahrzeugs. Würde man die Verrechnung ablehnen, käme es zu dem Ergebnis, daß die Entschädigung unabhängig von der Höhe des Buchwertes im Unfallzeitpunkt stets in vollem Umfang steuerpflichtig wäre, da die Abschreibung auf den Restbuchwert als privat veranlaßter Unfallaufwand erfolgsneutral behandelt werden müßte.

Sachgerecht ist mE nur die Versteuerung des Saldos aus Restbuchwert und Entschädigung. Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, ist eine Wertverrechnung im buchtechnischen Sinne aber weder erforderlich noch zulässig. Insbesondere bei Einnahmen-Ausgabenrechnung kann der unfallbedingte Abschreibungsaufwand früher zu berücksichtigen sein als die Einnahme

aus der Versicherungsentschädigung. Dennoch führt das zeitliche Auseinanderfallen nicht zur Vollversteuerung der Entschädigung.

Die Entschädigung muß als gemischt veranlaßte Einnahme angesehen werden. Insoweit, als die durch den Unfall vernichteten stillen Reserven entschädigt werden, liegt zweifellos eine Betriebseinnahme vor. In Höhe des unfallbedingten Abschreibungsaufwands handelt es sich dagegen um eine nicht steuerbare Einnahme. Das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 EStG steht einer Aufspaltung nicht entgegen, weil diese Vorschrift nur für gemischt veranlaßte Ausgaben gilt, nicht aber für gemischt veranlaßte Einnahmen.

5. Unfallfolgeschäden

Der durch den Unfall verursachte Folgeaufwand in Gestalt von Mietwagen- und Gutachterkosten unterliegt keinem grundsätzlichen Abzugsverbot, ist also nicht bereits deshalb durch eine Aufwandsentnahme zu neutralisieren, weil die Aufwendungen ohne den Unfall nicht entstanden wären. Die Behandlung der Mietwagenkosten hängt davon ab, wie das Mietfahrzeug während der Mietzeit genutzt wurde. Die Kosten der Schätzung des Wertverlustes am Unfallfahrzeug sind Betriebsausgaben. Die als Schadensersatz erstatteten Betriebsausgaben sind als Betriebseinnahme zu erfassen.

(StRK-Anm. EStG 1975 § 4 Entn. R. 38)

Privat veranlaßter Unfall mit dem Betriebs-Pkw

Anmerkung zum Urteil des BFH I R 213/85 v. 24.5.1989

Steuerberater Dr. Dirk Meyer-Scharenberg

München

1. Keine Sachentnahme durch privat veranlaßten Autounfall

Wird ein zum Betriebsvermögen gehörender Pkw verschenkt, kommt es eine logische Sekunde vor der Schenkung zu einer Sachentnahme des Fahrzeugs aus dem Betriebsvermögen. Die stillen Reserven sind aufzulösen. Anders ist es nach der neuen Entscheidung des BFH, wenn der Unternehmer auf einer Privatfahrt mit dem Betriebsfahrzeug verunglückt und einen Totalschaden verursacht. Das aus privatem Anlaß zerstörte Fahrzeug bleibt weiterhin Betriebsvermögen. Durch den Unfall werden zwar stille Reserven vernichtet. Das allein rechtfertigt aber nicht die Annahme, der Pkw sei eine logische Sekunde vor dem Unfall aus dem Betriebsvermögen entnommen. Damit können die durch den Unfall vernichteten stillen Reserven nicht durch eine Sachentnahme zum Teilwert realisiert werden.

2. Aufwandsentnahme der unmittelbaren Unfallkosten

Auf den Restbuchwert des zerstörten Betriebsfahrzeugs ist eine Abschreibung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung vorzunehmen. Da es sich insoweit jedoch nicht um einen betrieblich veranlaßten Aufwand handelt, muß der Gewinn durch Hinzurechnung einer "Nutzungs-"entnahme korrigiert werden. Dadurch wird erreicht, daß sich die unmittelbaren Unfallkosten auf den Gewinn letztlich nicht auswirken.

Die Terminologie des BFH ist insofern ungenau, als sog. schlichte Nutzungen nach dem Beschluß des Großen Senats 2/86 vom 26.10.1987 weder Gegenstand einer Einlage noch einer Entnahme sein können. Gäbe es Nutzungseinlagen und -entnahmen, müßten diese mit dem Teilwert im Sinne eines fiktiven Marktpreises bewertet werden (so z.B. Nieland, DB 1987, 706 ff). Nach ständiger Rechtsprechung werden "Nutzungs-"entnahmen der vorliegenden Art jedoch zu den tatsächlich entstandenen Selbstkosten bewertet. Aus Gründen der Klarheit sollte man daher entweder von Kostenkorrektur- (so Tipke) oder von Aufwandsentnahmen (so Groh) sprechen.

3. Schrotterlös

Da der Unfall auf einer Privatfahrt keine Sachentnahme des beschädigten Fahrzeugs bewirkt, ist der Erlös aus der Veräußerung des Unfallfahrzeugs eine steuerbare Betriebseinnahme. Sofern das Fahrzeug - wie im Urteilsfall - bereits voll abgeschrieben war, ist der Schrotterlös in vollem Umfang steuerpflichtig.

Offen gelassen hat der BFH, wie zu verfahren wäre, wenn das zerstörte Fahrzeug noch nicht voll abgeschrieben war. In diesem Fall ist eine Abschreibung nur bis zur Höhe des Schrottwertes vorzunehmen. Insoweit entsteht also kein unfallbedingter Abschreibungsaufwand, der durch eine Aufwandsentnahme neutralisiert werden müßte. Der anschließende Schrottverkauf führt dann bei bilanzieller Gewinnermittlung lediglich zu einem erfolgsneutralen Aktivtausch (per Forderung an Pkw).

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG führt der Abgang des Schrottfahrzeugs zunächst zu einer Betriebsausgabe in Höhe des Restwertes. Dieser Aufwand ist m.E. nicht durch eine Aufwandsentnahme zu neutralisieren, weil die Schrottverwertung kein privater, sondern ein "normaler" betrieblicher Vorgang ist. Der ggf. im nächsten Veranlagungszeitraum zufließende Veräußerungserlös ist in voller Höhe als Betriebseinnahme zu erfassen. Eine "Verrechnung" des erst in der Folgeperiode zufließenden Erlöses - wie sie der BFH in seiner Entscheidung erwähnt - mit dem Restbuchwert kommt m.E. nicht in Frage.

4. Unfallentschädigung

Eine Entschädigung für den Wertverlust des Fahrzeugs ist in voller Höhe als Betriebseinnahme zu erfassen, wenn das Fahrzeug - wie im Urteilsfall - bereits voll abgeschrieben war. Offen lassen konnte der BFH die Frage, ob eine Verrechnung der Entschädigung mit einem Restbuchwert des Fahrzeugs zulässig ist. Eine Verrechnung mit dem Restbuchwert würde dazu führen, daß nur die entschädigten stillen Reserven der Besteuerung unterliegen. Die Gewinnauswirkung wäre also die

gleiche wie bei einem vor dem Unfall durchgeführten Verkauf oder einer Entnahme des Fahrzeugs. Würde man die Verrechnung ablehnen, käme es zu dem Ergebnis, daß die Entschädigung unabhängig von der Höhe des Buchwertes im Unfallzeitpunkt stets in vollem Umfang steuerpflichtig wäre, da die Abschreibung auf den Restbuchwert als privat veranlaßter Unfallaufwand erfolgsneutral behandelt werden müßte.

Sachgerecht ist m.E. nur die Versteuerung des Saldos aus Restbuchwert und Entschädigung. Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, ist eine Wertverrechnung im buchtechnischen Sinne aber weder erforderlich noch zulässig. Insbesondere bei Einnahmen-Ausgabenrechnung kann der unfallbedingte Abschreibungsaufwand früher zu berücksichtigen sein als die Einnahme aus der Versicherungsentschädigung. Dennoch führt das zeitliche Auseinanderfallen nicht zur Vollversteuerung der Entschädigung.

Die Entschädigung muß als gemischt veranlaßte Einnahme angesehen werden. Insoweit, als die durch den Unfall vernichteten stillen Reserven entschädigt werden, liegt zweifellos eine Betriebseinnahme vor. In Höhe des unfallbedingten Abschreibungsaufwands handelt es sich dagegen um eine nicht steuerbare Einnahme. Das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 EStG steht einer Aufspaltung nicht entgegen, weil diese Vorschrift nur für gemischt veranlaßte Ausgaben gilt, nicht aber für gemischt veranlaßte Einnahmen.

6. Unfallfolgeschäden

Der durch den Unfall verursachte Folgeaufwand in Gestalt von Mietwagen- und Gutachterkosten unterliegt keinem grundsätzlichen Abzugsverbot, ist also nicht bereits deshalb durch eine Aufwandsentnahme zu neutralisieren, weil die Aufwendungen ohne den Unfall nicht entstanden wären. Die Behandlung der Mietwagenkosten hängt davon ab, wie das Mietfahrzeug während der Mietzeit genutzt wurde. Die Kosten der Schätzung des Wertverlustes am Unfallfahrzeug sind Be-

triebsausgaben. Die als Schadensersatz erstatteten Betriebsausgaben sind als Betriebseinnahme zu erfassen.