BFH v. 16.06.2020 - VIII R 9/18 BStBl 2020 II S. 845

Zur Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden, jedoch teilweise privat genutzten Kfz

Leitsatz

Wird ein zum Betriebsvermögen gehörendes, jedoch teilweise privat genutztes Kfz veräußert, erhöht der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungserlös den Gewinn i.S. der §§ 4 und 5 EStG. Der Umstand, dass die tatsächlich für das Fahrzeug in Anspruch genommene AfA infolge der Besteuerung der Nutzungsentnahme bei wirtschaftlicher Betrachtung teilweise neutralisiert wird, rechtfertigt weder eine lediglich anteilige Berücksichtigung des Veräußerungserlöses bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns noch eine gewinnmindernde Korrektur des Veräußerungsgewinns in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden AfA.

Gesetz(e):

FGO § 46 Abs. 1; EStG § 4 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3; EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, Abs. 6, Abs. 7; EStG § 23 Abs. 3 Satz 4

Instanzenzug:

Sächsisches FG vom 04.05.2017 - 5 K 1362/15 BFH - VIII R 9/18, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war im Streitjahr 2013 als Schriftsteller und Gutachter freiberuflich tätig. Er ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG).

2 Im Mai 2008 hatte der Kläger einen PKW zum Nettopreis in Höhe von 74.115 € angeschafft, den er bis einschließlich 2013 zu 25 % für seine freiberufliche Tätigkeit und zu 75 % für private Zwecke nutzte. In den Steuererklärungen der Jahre 2008 bis 2013 wies der Kläger den PKW in den Anlageverzeichnissen jeweils mit den fortgeführten Anschaffungskosten aus. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) berücksichtigte antragsgemäß Absetzung für Abnutzung (AfA) für den PKW unter Zugrundelegung einer fünfjährigen Nutzungsdauer, so dass der PKW bis zum Abgang aus dem Betriebsvermögen im Streitjahr vollständig abgeschrieben wurde. Des Weiteren berücksichtigte das FA in den Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2008 bis 2013 erklärungsgemäß jeweils Betriebseinnahmen aus einer Nutzungsentnahme für die private Nutzung des PKW in Höhe von 75 % der entstandenen Aufwendungen einschließlich der AfA.

3 Im Streitjahr schaffte der Kläger einen neuen PKW an. Dabei gab er den bis dahin genutzten PKW für 28.000 € in Zahlung. In der Einkommensteuererklärung des Streitjahres setzte der Kläger nur ein Viertel des erzielten Anrechnungspreises, d.h. 7.000 €, als Betriebseinnahme an. Das FA folgte dem nicht und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr im Bescheid vom 27.11.2014 unter Berücksichtigung des gesamten Anrechnungsbetrages fest.

4 Hiergegen richtete sich der mit Schreiben vom 16.12.2014 erhobene Einspruch. Das Einspruchsschreiben wies im Briefkopf allein den Namen des Klägers aus, war nur von diesem unterzeichnet und in „Ich-Form“ gehalten. Über diesen Einspruch hat das FA nicht entschieden. Mit Bescheid vom 06.10.2015 änderte das FA aus hier nicht streitrelevanten Gründen die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

5 Bereits zuvor, am 29.09.2015, hatten die Kläger Untätigkeitsklage erhoben, mit der sie die Minderung der Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit um 21.000 € (28.000 € ./. 7.000 €) begehrten. Das Finanzgericht (FG), dessen Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1348 veröffentlicht ist, wies die Klage ab. Die Klage der Klägerin sei unzulässig, da sie keinen Einspruch eingelegt habe und somit das erforderliche Vorverfahren gemäß § 44 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht durchgeführt worden sei. Die Klage des Klägers sei unbegründet. Die aus der Hingabe des PKW als Leistung an Erfüllungs statt bewirkte Tilgung der Kaufpreisforderung des neu angeschafften PKW unterliege wie ein Veräußerungserlös in vollem Umfang der Besteuerung. Der hingegebene PKW habe zu 100 % zum (gewillkürten) Betriebsvermögen gehört und sei daher vollständig steuerverstrickt gewesen. Deshalb stelle der Erlös aus der Veräußerung des PKW insgesamt eine Betriebseinnahme dar. Unbeachtlich sei, dass der PKW zu 75 % privat genutzt und der Abzug von 75 % aller Aufwendungen —einschließlich der AfA— im Rahmen der Besteuerung der Nutzungsentnahme rückgängig gemacht worden sei.

6 Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Revision. Sie sind der Auffassung, die Vorentscheidung sei verfahrensfehlerhaft, soweit die Klage der Klägerin als unzulässig abgewiesen wurde. Das FG habe den Sachverhalt nicht vollständig gewürdigt, denn das FA habe im finanzgerichtlichen Verfahren selbst kundgetan, dass es von einem Einspruch auch im Namen der Klägerin ausgegangen sei. Dies entspreche zudem einer langjährigen Übung bei früheren Einsprüchen. Darüber hinaus habe das FG verkannt, dass die Klage begründet sei. Seine Entscheidung missachte das objektive Nettoprinzip als Ausdruck des verfassungsrechtlichen Gebots der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die zur Begründung herangezogene Auffassung des X. Senats Bundesfinanzhofs —BFH— (Urteil vom 25.03.2015 - X R 14/12, BFH/NV 2015, 973, Rz 22) widerspreche diesem Gebot. Die zutreffende Rechtsfolge ergebe sich aus § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG als allgemeinem einkommensteuerrechtlichen Grundsatz. Danach dürfte die AfA nur insoweit berücksichtigt werden, wie sie sich tatsächlich einkünftemindernd ausgewirkt hätte.

7 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das Urteil des Sächsischen FG in EFG 2018, 1348 aufzuheben und den Einkommensteueränderungsbescheid 2013 vom 06.10.2015 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit um 21.000 € gemindert werden.

8 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Es verweist auf die Urteilsgründe der angefochtenen Entscheidung und macht sich diese zu eigen.

Gründe

II.

10 A. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Klage der Klägerin zu Recht als unzulässig abgewiesen. Entscheidungserhebliche Verfahrensfehler liegen nicht vor.

11 1. Die von den Klägern erhobene Rüge, das FG habe die Klage der Klägerin zu Unrecht durch ein Prozessurteil als unzulässig abgewiesen, kann zwar einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO begründen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 20.04.2011 - III B 124/10, BFH/NV 2011, 1110). Ein solcher liegt im Streitfall aber nicht vor.

12 a) Voraussetzung für die Zulässigkeit ihrer Untätigkeitsklage ist gemäß § 46 Abs. 1 FGO, dass die Klägerin einen Einspruch eingelegt hat, über den das FA nicht in angemessener Zeit entschieden hat (BFH-Urteile vom 03.08.2005 - I R 74/02, BFH/NV 2006, 19, unter II.2.b; vom 15.01.2015 -

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

I R 69/12, BFHE 249, 99, Rz 21). Dies ist nicht der Fall, denn die Klägerin hatte keinen Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 27.11.2014 eingelegt.

13 b) Nach § 357 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) ist der Einspruch schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer den Einspruch eingelegt hat (§ 357 Abs. 1 Satz 2 AO).

14 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss sich aus der Rechtsbehelfsschrift hinreichend klar ergeben, wer die Verwaltungsentscheidung angreift. Bei Zusammenveranlagung muss feststehen, welcher Ehegatte die Nachprüfung des Steuerbescheids begehrt. Dabei hat ein von dem einen Ehegatten eingelegter Rechtsbehelf nicht ohne Weiteres die Wirkung eines für den anderen Ehegatten eingelegten Rechtsbehelfs. Selbst wenn angenommen würde, dass der den Rechtsbehelf einlegende Ehegatte bereits aufgrund der gemeinsamen, von beiden Ehegatten unterschriebenen Einkommensteuererklärung von dem anderen Ehegatten wirksam zur Vornahme aller im Besteuerungsverfahren erforderlichen Rechtshandlungen bevollmächtigt worden wäre, so ist für die wirksame Rechtsbehelfseinlegung des einen Ehegatten auch für den anderen Ehegatten erforderlich, dass der das Rechtsmittel führende Ehegatte unmissverständlich zum Ausdruck bringt, er lege den Rechtsbehelf auch für den anderen Ehegatten ein (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20.12.2006 - X R 38/05, BFHE 216, 297, BStBl II 2007, 823, unter B.I.1., und vom 20.12.2012 - III R 59/12, BFH/NV 2013, 709, Rz 12).

15 c) Zutreffend ist das FG nach diesen Grundsätzen davon ausgegangen, dass nicht die Klägerin, sondern allein der Kläger Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 27.11.2014 eingelegt hat. Es hat dies rechtsfehlerfrei daraus geschlussfolgert, dass im Briefkopf des Einspruchsschreibens vom 16.12.2014 allein der Kläger benannt, das Schreiben in „Ich-Form“ gehalten und auch nur vom Kläger unterschrieben worden war sowie die Einwendungen ausschließlich die Einkünfte des Klägers betrafen (vgl. auch BFH-Urteile in BFHE 216, 297, BStBl II 2007, 823, unter B.I.2., und in BFH/NV 2013, 709, Rz 13). Der Umstand, dass das FA von einem Einspruch auch der Klägerin ausgegangen ist, stellt die Würdigung des FG ebenso wenig in Frage wie die Behauptung der Klägerin, das FA habe sie „entsprechend einer langjährigen Übung bei früheren Einsprüchen“ bei den vom Kläger allein formulierten Einspruchsschreiben stets auch als Einspruchsführerin betrachtet. Weder eine (fehlerhafte) rechtliche Würdigung des FA noch die behauptete „langjährige Übung“ können die fehlende Sachurteilsvoraussetzung der Einspruchseinlegung durch die Klägerin ersetzen.

16 2. Es liegen auch keine sonstigen entscheidungserheblichen Verfahrensfehler des FG vor.

17 Die Klage der Klägerin war —wie dargelegt— nicht zulässig. Soweit die Klägerin rügt, das FG habe den Sachverhalt nicht hinreichend gewürdigt, weil es unbeachtet gelassen habe, dass das FA selbst im finanzgerichtlichen Verfahren erklärt habe, es sei von einem Einspruch der Klägerin ausgegangen, wäre ein etwaiger Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO jedenfalls nicht entscheidungserheblich (vgl. BFH-Beschluss vom 19.09.2012 - III B 53/12, BFH/NV 2013, 62, Rz 3; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 96 Rz 56). Dasselbe gilt für einen etwaigen Verstoß gegen den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör (§ 96 Abs. 2, § 119 Nr. 3 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes —GG—; vgl. dazu BFH-Beschluss vom 23.06.2017 - X B 152/16, BFH/NV 2017, 1622, Rz 13).

18 B. Die Revision des Klägers ist ebenfalls als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

19 Das FG ist zutreffend von einem steuerbaren Veräußerungsgeschäft über den in Zahlung gegebenen PKW und einem daraus erzielten Erlös in Höhe von 28.000 € ausgegangen (unten 1.). Der Veräußerungserlös ist trotz der jährlichen Nutzungsentnahme in Höhe von 75 % weder anteilig zu kürzen, noch findet eine gewinnmindernde Korrektur in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden AfA statt (unten 2.). Darin liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (unten 3.).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

20 1. Zutreffend hat das FG die Inzahlunggabe des PKW als steuerbares Veräußerungsgeschäft angesehen, aus dem der Kläger einen Veräußerungserlös in Höhe von 28.000 € erzielt hat.

21 Zu den steuerbaren Betriebseinnahmen i.S. von § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG gehören auch die Einnahmen aus Veräußerungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (allgemeine Auffassung, vgl. z.B. Bode in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 4 Rz 156; Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach —HHR —, § 4 EStG Rz 562; Schmidt/Loschelder, EStG, 39. Aufl., § 4 Rz 441; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 539, Rz 550 „Veräußerung“).

22 a) Der in Zahlung gegebene PKW stellte gewillkürtes Anlagevermögen des Klägers dar. Nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger den PKW in sämtlichen Veranlagungszeiträumen in den Anlageverzeichnissen ausgewiesen, obwohl in der amtlichen Anlage EÜR alternativ auch die Eintragung einer Nutzungseinlage vorgesehen bzw. eine sonstige Ergänzung des amtlichen Vordrucks möglich war. Ergänzende Erläuterungen hat der Kläger nicht abgegeben. Das FG hat daraus in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise gefolgert, dass der Kläger den PKW in unmissverständlicher Weise dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet hatte. Diese Zuordnung war auch zulässig (vgl. BFH-Urteile vom 02.10.2003 - IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985, unter 4.c, und vom 10.10.2017 - X R 1/16, BFHE 259, 511, BStBl II 2018, 181, Rz 31 f.).

23 b) Die Inzahlunggabe des PKW stellt eine steuerbare Veräußerung dar. Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG hat der Kläger den zum Betriebsvermögen gehörenden PKW an Erfüllungs statt zur Tilgung der Kaufpreisschuld aus dem Neuwagenkauf hingegeben (vgl. §§ 364 f. des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Steuerrechtlich handelt es sich dabei um eine vollentgeltliche Veräußerung (vgl. BFH-Urteile vom 16.12.2004 - III R 38/00, BFHE 209, 62, BStBl II 2005, 554, unter II.3.f; vom 13.12.2018 - III R 13/15, BFH/NV 2019, 1069, Rz 21, und vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, Rz 46; Korn in Korn, § 4 EStG Rz 566; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 641).

24 aa) Die Hingabe eines Wirtschaftsguts an Erfüllungs statt ist wie ein Tausch zu behandeln (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.1960 - I 175/60 U, BFHE 71, 649, BStBl III 1960, 492). Gemäß § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG bemessen sich beim Tausch die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, ist —nicht zuletzt wegen des Grundsatzes der Totalgewinngleichheit (BFH-Urteil vom 03.08.2017 - IV R 12/14, BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 20, m.w.N.) — in entsprechender Anwendung von § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG (vgl. auch § 6 Abs. 7 Nr. 1 EStG) eine Betriebseinnahme in Höhe des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts anzusetzen (Meurer in Lademann, EStG, § 4 EStG Rz 438; Ortmann-Babel in Lademann, EStG, § 6 EStG Rz 1050; Seiler, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz B 234, Rz D 106; Steinhauff in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 1286 f.; auf den gemeinen Wert des erlangten Wirtschaftsguts abstellend, ohne § 6 Abs. 6 EStG zu erörtern, dagegen HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz 581, und Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1615 „Tauschvorgang“). Der Restbuchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts ist als Betriebsausgabe abzuziehen (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG; BFH-Urteil vom 16.02.1995 - IV R 29/94, BFHE 177, 389, BStBl II 1995, 635, unter 1., m.w.N.).

25 bb) Danach ergibt sich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 28.000 €. Der vereinbarte Anrechnungsbetrag in Höhe von 28.000 € entspricht dem gemeinen Wert des vom Kläger in Zahlung gegebenen PKW, denn es fehlt an Anhaltspunkten dafür, dass die vereinbarten Kauf- bzw. Anrechnungspreise von den tatsächlichen Wertverhältnissen abweichen. Gegenteiliges wird auch von den Beteiligten nicht behauptet. Von der Betriebseinnahme in Höhe von 28.000 € ist der im Veräußerungszeitpunkt noch vorhandene Restbuchwert des PKW in Höhe von 0 € als Betriebsausgabe abzuziehen. Der Kläger hatte den PKW bis zur Veräußerung vollständig abgeschrieben.

26 2. Der vom Kläger realisierte Veräußerungserlös in Höhe von 28.000 € ist —trotz vorangegangener Besteuerung der Nutzungsentnahme— in voller Höhe als Betriebseinnahme zu berücksichtigen. Er

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ist weder anteilig zu kürzen, noch findet eine gewinnmindernde Korrektur in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden AfA statt.

27 Der Kläger führt zwar zutreffend aus, dass die tatsächlich in Anspruch genommene AfA auf den PKW durch die Besteuerung der Nutzungsentnahme in anteiliger, auf die private Nutzung entfallender Höhe (hier 75 %) bei wirtschaftlicher Betrachtung neutralisiert wurde (unten a). Diese Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Nutzungsentnahme und deren Besteuerung als Betriebseinnahme haben jedoch keine Auswirkungen auf die Bemessung des Gewinns aus der Veräußerung des PKW (unten b).

28 a) Die vom Kläger in Anspruch genommene AfA auf den PKW wurde in jedem Veranlagungszeitraum der Zugehörigkeit des PKW zum Betriebsvermögen durch die Besteuerung der Nutzungsentnahme in Höhe von 75 % „neutralisiert".

29 Die private Nutzung eines Wirtschaftsguts führt zu einer Nutzungsentnahme gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG. Nach der Rechtsprechung des BFH ist auf die private Nutzung eines Wirtschaftsguts § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG nicht anzuwenden. Es wird nicht der Wert der privaten Nutzung, sondern der durch sie verursachte Aufwand als entnommen angesehen (BFH-Urteile vom 14.01.1998 - X R 57/93, BFHE 185, 230, unter B.II.5.b, und vom 19.12.2002 - IV R 46/00, BFHE 201, 454, unter 2.a; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.1.b bb). Die Nutzungsentnahme ist deshalb mit den tatsächlichen Selbstkosten zu bewerten. Dazu gehören die buchmäßigen Gesamtaufwendungen für das Wirtschaftsgut einschließlich der AfA in tatsächlich in Anspruch genommener Höhe (BFH-Urteile in BFHE 185, 230, unter B.II.5.d, und in BFHE 201, 454, unter 2.a; Senatsbeschluss vom 23.01.2001 - VIII R 48/98, BFHE 194, 383, BStBl II 2001, 395, unter III.). Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gelten diese Grundsätze entsprechend (vgl. § 6 Abs. 7 Nr. 2 EStG; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz E 15) und führen zu fiktiven Betriebseinnahmen (vgl. BFH-Urteile vom 18.09.1986 - IV R 50/86, BFHE 147, 529, BStBl II 1986, 907, unter 1., und vom 25.04.1990 - X R 135/87, BFHE 160, 325, BStBl II 1990, 742, unter 2.d).

30 Diese Grundsätze gelten auch für die private Nutzung eines Kfz, entweder in den Fällen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG oder wenn —wie vorliegend wegen der nur 25 %-igen betrieblichen Nutzung— § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nicht anzuwenden ist (BFH-Urteil vom 09.11.2017 - III R 20/16, BFHE 260, 113, BStBl II 2018, 278, Rz 14).

31 b) Die Besteuerung der Nutzungsentnahme in Höhe der Selbstkosten einschließlich der anteiligen AfA hat keine Auswirkungen auf die Bemessung des Gewinns aus der Veräußerung des PKW.

32 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. Urteile vom 24.09.1959 - IV 38/58 U, BFHE 69, 550, BStBl III 1959, 466; vom 26.01.1994 - X R 1/92, BFHE 173, 356, BStBl II 1994, 353, unter 3. und 4., und in BFH/NV 2015, 973, Rz 21; Beschluss vom 10.01.1991 - IV B 105/89, BFH/NV 1991, 386) sowie herrschender Auffassung in der Literatur (Kessens, EFG 2018, 1350; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 519; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4 Rz 51; Meurer in Lademann, EStG, § 4 EStG Rz 379; Schindler in Kirchhof, a.a.O., § 6 Rz 164; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz E 38; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 550 „Veräußerung"; anderer Ansicht, soweit ersichtlich, nur noch Stadie, Finanz-Rundschau —FR— 2016, 289, 295 f.; früher aber auch Gercke, Deutsche Steuer-Rundschau —DStR— 1955, 487 f.; Müller, DStR 1956, 153 f.; Niepoth, Betriebs-Berater —BB— 1955, 825 f.) erhöht bei einer Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden, jedoch teilweise privat genutzten Kfz der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungserlös den Gewinn i.S. der §§ 4 und 5 EStG.

33 bb) Weder ist der Veräußerungserlös oder der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungserlös in Höhe der anteiligen Privatnutzung zu kürzen, noch findet eine (außerbilanzielle)

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Kürzung in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden AfA-Beträge (analog einer Einlage, so Stadie, FR 2016, 289, 296 f., und Niepoth, BB 1955, 825, 826) statt.

34 Dies beruht auf der Sichtweise, dass die Besteuerung der Privatnutzung eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens in Form der Nutzungsentnahme einerseits und dessen spätere Veräußerung andererseits unterschiedliche Vorgänge betreffen, die getrennt zu betrachten sind. Die Besteuerung der Nutzungsentnahme unter Berücksichtigung der AfA steht somit in keinem rechtlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Bemessung des Veräußerungsgewinns (BFH-Urteile in BFHE 69, 550, BStBl III 1959, 466, und in BFHE 173, 356, BStBl II 1994, 353, unter 4.; FG Münster, Urteil vom 05.09.1995 - 6 K 2571/93 E, EFG 1996, 216; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.09.1957 - I 56/56, EFG 1957, 402; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 550 „Veräußerung"). Denn die Besteuerung der Veräußerung unter Aufdeckung stiller Reserven ist ausschließlich Folge der vollumfänglichen Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen (vgl. für bewegliche Wirtschaftsgüter BFH-Urteil in BFHE 69, 550, BStBl III 1959, 466; BFH-Beschluss vom 19.09.2016 - X B 159/15, BFH/NV 2017, 54, Rz 22). Die stillen Reserven unterliegen in voller Höhe der Besteuerung (erst), wenn die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen durch Veräußerung aufgehoben wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 173, 356, BStBl II 1994, 353, unter 4.; vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts —BVerfG— vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rz 70). Demgegenüber ist Gegenstand der Nutzungsentnahme die zeitweise private Nutzung eines Wirtschaftsguts während seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen. Die AfA wird in diesem Rahmen lediglich als Berechnungsposten für die Bemessung der an die Privatsphäre erfolgenden Wertabgabe berücksichtigt (BFH-Urteile in BFHE 69, 550, BStBl III 1959, 466, und in BFHE 173, 356, BStBl II 1994, 353, unter 4.; FG Rheinland-Pfalz, Urteil in EFG 1957, 402). Die Nutzungsentnahme berührt folglich weder den Buchwertansatz, noch führt sie zur Aufdeckung oder Überführung stiller Reserven in das Privatvermögen (BFH-Urteile vom 24.05.1989 - I R 213/85, BFHE 157, 521, BStBl II 1990, 8, unter II.A.4.b, und in BFHE 185, 230, unter B.II.5.d; Wassermeyer, Der Betrieb 2003, 2616, 2619; Kaatz, FR 1956, 472; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 6 Rz E 18, E 38). Sie stellt keinen Substanzverzehr dar (anderer Ansicht Müller, DStR 1956, 153 f.).

35 Zudem entfällt der Erlös aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts trotz vorangegangener Nutzungsentnahme nicht anteilig auf einen im Privatvermögen befindlichen Teil des Wirtschaftsguts und auch nicht auf im Privatvermögen gebildete stille Reserven (anderer Ansicht Niepoth, BB 1955, 825, 826; ähnlich Gercke, DStR 1955, 487), die dem Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Veräußerung zugeführt werden. Der Erlös aus der Veräußerung ist damit auch nicht um einen Einlagebetrag zu mindern (anderer Ansicht Stadie, FR 2016, 289, 295).

36 cc) Etwas anderes ergibt sich, entgegen der Auffassung des Klägers, auch nicht aus § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG. Nach dieser Vorschrift mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG abgezogen worden sind.

37 Eine unmittelbare Anwendung des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG auf Gewinneinkünfte kommt nicht in Betracht, da die Norm keinen allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsatz festschreibt (anderer Ansicht Stadie, FR 2016, 289, 296), sondern eine spezialgesetzliche Vorschrift zur Ermittlung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften ist.

38 Eine analoge Anwendung der Vorschrift auf den Streitfall scheidet aus, weil es an einer planwidrigen Regelungslücke fehlt. Eine solche Anwendung des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG führte auch nicht zu dem von den Klägern begehrten Ergebnis. Denn bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns wären ebenfalls nur die um die volle AfA geminderten Anschaffungskosten des PKW als Betriebsausgaben (vorliegend 0 €) zu berücksichtigen, da die AfA bei einem dem Betriebsvermögen zugeordneten Wirtschaftsgut auch dann in voller Höhe tatsächlich abgezogen worden ist, wenn das Wirtschaftsgut teilweise privat genutzt wird. Die Entnahmebesteuerung lässt den Betriebsausgaben-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

abzug in Höhe der AfA unberührt. Sie stellt lediglich eine außerbilanzielle Korrektur des Betriebsergebnisses dar (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) oder führt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu fiktiven Betriebseinnahmen.

39 dd) Die Gegenauffassung kann auch deshalb nicht überzeugen, weil sie selbst einräumen muss, dass der Veräußerungserlös jedenfalls dann in voller Höhe steuerbar ist, wenn die Besteuerung der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Methode gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG erfolgt (vgl. Stadie, FR 2016, 289, 296). Die sog. 1 %-Methode des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist aber lediglich eine spezialgesetzliche, typisierte Variante zur Bewertung der Nutzungsentnahme (BFH-Urteil in BFHE 260, 113, BStBl II 2018, 278, Rz 12). Diese von der Höhe der AfA unabhängige Bewertungsmethode verdeutlicht, dass die Bewertung und Besteuerung der Nutzungsentnahme von der Besteuerung des Veräußerungsvorgangs rechtlich wie wirtschaftlich zu trennen ist. Denn die Höhe des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts kann nicht von der Wahl der Bewertungsmethode der Nutzungsentnahme abhängen.

40 ee) Dieses Ergebnis ist schließlich konsequent, weil die Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens selbst dann nicht der Besteuerung unterliegt, wenn es teilweise für betriebliche Zwecke genutzt und AfA im Wege einer Aufwandseinlage vom Gewinn abgezogen wurde (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 973, Rz 21).

41 3. Entgegen der Auffassung des Klägers liegt in der Besteuerung des vollständigen Veräußerungserlöses auch kein Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das objektive Nettoprinzip.

42 a) Die Steuerverstrickung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Bereich der Gewinneinkünfte, die zulasten (Realisierungsgewinne) wie zugunsten (Realisierungsverluste) der Steuerpflichtigen wirkt, ist verfassungsrechtlich anerkannt (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1, Rz 82, und vom 07.07.2010 - 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, Rz 64). Sie verstößt weder gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch gegen das objektive Nettoprinzip. Weil durch die Besteuerung der Nutzungsentnahme nicht die stillen Reserven des Wirtschaftsguts aufgedeckt und versteuert werden, ist es folgerichtig und daher verfassungsrechtlich unbedenklich, den Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn bei Aufhebung der Betriebszugehörigkeit in voller Höhe zu besteuern (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, Rz 70). Anderenfalls bliebe ein Teil der Wertveränderung entgegen der gesetzlichen Grundentscheidung unversteuert (vgl. Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz E 38).

43 b) Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass die AfA die Höhe des Gewinns aus der Veräußerung des PKW nicht mindernd beeinflusst, obwohl sie bereits in die Bemessungsgrundlage der Besteuerung der privaten Nutzung eingeflossen ist. Auch verfassungsrechtlich ist insoweit maßgeblich zu berücksichtigen, dass es sich bei der Entnahme durch Privatnutzung eines Wirtschaftsguts einerseits und dessen späterer Veräußerung andererseits um unterschiedliche steuererhebliche Vorgänge handelt.

44 Mit der Besteuerung der Nutzungsentnahme wird erreicht, dass der Betriebsinhaber hinsichtlich der Nutzung eines Kfz nicht besser gestellt wird als ein Steuerpflichtiger, der als Privatnutzer sein Kfz im Privatvermögen hält (Senatsurteil vom 07.12.2010 - VIII R 54/07, BFHE 232, 112, BStBl II 2011, 451, Rz 13). Die AfA ist dabei lediglich ein Faktor zur Bemessung der Nutzungsentnahme. Die Besteuerung des realisierten Veräußerungsgewinns ist demgegenüber folgerichtige Ausprägung der Grundentscheidung des Einkommensteuerrechts, dass die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens —in vollem Umfang— steuerverstrickt sind (vgl. oben a).

45 C. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Vollversteuerung bei Aufgabe/Veräußerung trotz vorausgehender nur anteiliger Abzugsfähigkeit, NWB EN 44/2020 S. 3224

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Sachsen 4.5.2017 - 5 K 1362/15

Fundstelle(n):
BB 2020 S. 2864 Nr. 50
BBK-Kurznachricht Nr. 22/2020 S. 1065
BFH/NV 2021 S. 64 Nr. 1
BFH/PR 2021 S. 50 Nr. 2
DB 2020 S. 14 Nr. 43
DB 2020 S. 2271 Nr. 43
DStR 2020 S. 2364 Nr. 43
DStRE 2020 S. 1400 Nr. 22
EStB 2020 S. 417 Nr. 11
FR 2020 S. 1142 Nr. 24
KoR 2020 S. 568 Nr. 12
KÖSDI 2020 S. 21967 Nr. 11
NWB-Eilnachricht Nr. 44/2020 S. 3224
StuB-Bilanzreport Nr. 21/2020 S. 845
wistra 2020 S. 3 Nr. 12
NWB HAAAH-61591

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.