

Urteil vom 18. September 2012, VIII R 28/10

Begrenzung der 1 %-Regelung auf die Gesamtkosten bei Vermietung von Kfz an Personengesellschaften durch ihre Gesellschafter

BFH VIII. Senat

AO § 163, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. October 2009, Az: 3 K 3109/08

Leitsätze

Der Wert für die Nutzungsentnahme eines Fahrzeugs aus dem Betriebsvermögen und der Betrag der nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG wird nach der Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 21. Januar 2002 IV A 6 -S 2177- 1/02, BStBl I 2002, 148) durch die "Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs" begrenzt; solche "Gesamtkosten" des Kfz sind bei entgeltlicher Überlassung durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft nur deren Aufwendungen für das Fahrzeug, nicht aber die Aufwendungen des Gesellschafters .

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über einen Anspruch auf Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) zur Bewertung der Nutzungsentnahme eines betrieblichen Kfz.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine aus zwei Gesellschaftern bestehende Steuerberatersozietät, die ihren Gewinn aus selbständiger Arbeit nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt.
- 3 Einer der Gesellschafter (nachfolgend G) war in den Streitjahren 2003 und 2004 zu 60 % an der Sozietät beteiligt und vermietete an sie auf der Grundlage von in den Jahren 1999 und 2003 schriftlich vereinbarten Mietverträgen neben einem weiteren Fahrzeug den in seinem Eigentum stehenden PKW der Marke Porsche 911 zu einem Mietzins von monatlich 2.454,20 € (= 29.450,40 € Jahresnettobetrag) zuzüglich der Umsatzsteuer von monatlich 392,67 €.
- 4 Das Fahrzeug hatte er im Jahre 1998 für ca. 203.000 DM (= 104.085 €) erworben. Sämtliche Aufwendungen für die beiden Fahrzeuge (Betriebs-, Wartungs- und Reparaturkosten) hatte G zu tragen; die auf den PKW Porsche 911 entfallenden Kosten betragen im Streitjahr 2003 3.379,66 € sowie 4.709,35 € im Streitjahr 2004.
- 5 Den PKW Porsche 911, für den ein Fahrtenbuch nicht geführt wurde, nutzte G in den Streitjahren an jeweils 220 Tagen für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der fünf km entfernten Betriebsstätte der Klägerin sowie darüber hinaus für seine sonstigen Privatfahrten. Das weitere von G an die Klägerin vermietete Fahrzeug wurde nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) ausschließlich betrieblich genutzt.
- 6 In den Einnahmenüberschussrechnungen für die Streitjahre erfasste die Klägerin das von ihr entrichtete Mietentgelt in vollem Umfang als Betriebsausgabe und setzte korrespondierend bei G Sonderbetriebseinnahmen in derselben Höhe an. Als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigte sie die von G getragenen laufenden PKW-Kosten.
- 7 Die Privatnutzung des PKW Porsche 911 durch G erfasste sie als dessen Sonderbetriebseinnahme. Ihren Wert ermittelte sie nach der 1 %-Regelung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit jährlich 12.490,28 € (104.085 € x 1 % x 12 Monate) und setzte ihn sodann auf der Grundlage des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 21. Januar 2002 IV A 6 -S 2177- 1/02 (BStBl I 2002, 148; vgl. dazu Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- München vom 25. Mai 2005 -S 2145- 20 St 41/42, Der Betrieb --DB-- 2005, 1305) nur in Höhe der tatsächlich von G

getragenen Aufwendungen von 3.379,66 € in der (Sonder-)Einnahmenüberschussrechnung für 2003 sowie in Höhe von 4.709,35 € in der (Sonder-)Einnahmenüberschussrechnung für 2004 an.

- 8** Zusätzlich brachte sie die Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung des G und der Betriebsstätte der Klägerin in Höhe von 158,40 € für 2003 ($0,36 \text{ €} \times 2 \text{ km} \times 220 \text{ Tage}$) und 132 € für 2004 ($0,30 \text{ €} \times 2 \text{ km} \times 220 \text{ Tage}$) in Abzug, sodass sich folgende Privatanteile des G ergaben:

für 2003: 3.221,26 € ($3.379,66 \text{ €} \text{ ./. } 158,40 \text{ €}$)

für 2004: 4.577,35 € ($4.709,35 \text{ €} \text{ ./. } 132,00 \text{ €}$).

- 10** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) verneinte aufgrund einer Außenprüfung die Möglichkeit einer Begrenzung der Nutzungsentnahme auf die tatsächlichen Kosten. Das FA änderte daher die Feststellungsbescheide unter Ansatz einer Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung in Höhe von jährlich 12.480 € ($104.000 \text{ €} \times 1 \% \times 12 \text{ Monate}$).
- 11** Hinsichtlich der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ließ es gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG 1.476 € ($104.000 \text{ €} \times 0,03 \% \times 5 \text{ km} \times 12 \text{ Monate}$ abzüglich $0,36 \text{ €} \times 5 \text{ km} \times 220 \text{ Tage}$) für 2003 und 1.542 € ($104.000 \text{ €} \times 0,03 \% \times 5 \text{ km} \times 12 \text{ Monate}$ abzüglich $0,30 \text{ €} \times 5 \text{ km} \times 220 \text{ Tage}$) für 2004 nicht zum Betriebsausgabenabzug zu, so dass sich für G Privatanteile der PKW-Nutzung von 13.956 € für 2003 und von 14.022 € für 2004 ergaben.
- 12** Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ist vor dem FG unter dem Aktenzeichen 3 K 3010/08 anhängig.
- 13** Unabhängig von den Rechtsbehelfen gegen die Feststellungsbescheide für die Streitjahre beantragte die Klägerin, die streitige Beschränkung der Nutzungsentnahme auf den Betrag der von G getragenen PKW-Aufwendungen sowie die von ihr vorgenommene Ermittlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Wege abweichender Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung (AO) zu berücksichtigen.
- 14** Das FA lehnte diesen Antrag ab und wies den dagegen gerichteten Einspruch zurück. Die daraufhin erhobene Klage wies das FG ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1093).
- 15** Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 163 AO.
- 16** Zu Unrecht habe das FG für die Anwendung der Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung zur 1 %-Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG allein auf die zwischen der Klägerin und ihrem Gesellschafter vereinbarte Miete und nicht auf dessen erheblich niedrigeren Aufwand für das überlassene Fahrzeug abgestellt.
- 17** Denn die vereinbarte Miete beeinflusse nicht den Gesamtgewinn der Gesellschaft und gehöre damit nicht zu den Kosten im Sinne der Billigkeitsregelung. Mithin komme es allein auf die dem Gesellschafter tatsächlich entstandenen Aufwendungen für das Fahrzeug an; nur so könne die gebotene Gleichbehandlung von Einzelunternehmern und Personengesellschaften gewährleistet werden. Abgesehen davon verkenne das FG den Zweck der Billigkeitsmaßnahme, die gesetzlich nicht vorgesehene Beschränkung der 1 %-Regelung ergänzend zu regeln; die Auffassung des FG führe in Abweichung davon zu einer Steuerbarkeit der anteiligen Privatnutzung des zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts.
- 18** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA unter Aufhebung der Bescheide vom 15. Januar 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2008 zu verpflichten, im Wege der Billigkeit nach § 163 AO als Wert für die Entnahme der Nutzung des PKW für das Jahr 2003 3.221,26 € sowie für das Jahr 2004 4.577,35 € anzusetzen und die Gewinnanteile des Gesellschafters entsprechend festzustellen.
- 19** Das FA beantragt, die Revision aus den Gründen der FG-Entscheidung als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist unbegründet.
- 21** Das FG hat die zulässige Klage auf abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen zu Recht abgewiesen.
- 22** 1. Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne die Steuer erhöhende Besteuerungsgrundlagen nur unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen unbillig wäre.
- 23** a) Das Vorliegen dieser Voraussetzungen hat die Klägerin zu Recht nicht zum Gegenstand des noch anhängigen Klageverfahrens 3 K 3010/08 vor dem FG zur Rechtmäßigkeit der Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre gemacht, sondern zum Gegenstand eines gesonderten Verfahrens (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. November 2004 VIII R 76/00, BFH/NV 2005, 856; vom 4. Juli 2007 VIII R 46/06, BFHE 218, 308, BStBl II 2008, 49; vom 14. April 2011 IV R 15/09, BFHE 233, 206, BStBl II 2011, 706, m.w.N.).
- 24** b) Die nach § 163 AO zu treffende --und hier von der Klägerin begehrte-- Billigkeitsentscheidung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde i.S. des § 5 AO, die grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (§§ 102, 121 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur dahin geprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde.
- 25** c) Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen nur dann unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft (vgl. BFH-Urteile vom 11. Juli 1996 V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259; vom 18. Dezember 2007 VI R 13/05, BFH/NV 2008, 794; vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865). Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte (vgl. BFH-Beschluss vom 12. September 2007 X B 18/03, BFH/NV 2008, 102, m.w.N.). Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (vgl. BFH-Urteile vom 16. August 2001 V R 72/00, BFH/NV 2002, 545; vom 4. Februar 2010 II R 25/08, BFHE 228, 130, BStBl II 2010, 663; in BFH/NV 2011, 865, jeweils m.w.N.).
- 26** 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG im Ergebnis zu Recht die Auffassung des FA bestätigt, dass im Streitfall die Voraussetzungen für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO nicht gegeben sind.
- 27** a) Dies gilt zunächst für die einkommensteuerrechtliche Erfassung der Privatnutzung des PKW Porsche 911 durch G.
- 28** aa) Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Nach der Sonderregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist für die Entnahme der privaten Nutzung eines (betrieblichen) Kfz für jeden Kalendermonat 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Regelung bestehen nicht (vgl. BFH-Urteile vom 6. März 2003 XI R 12/02, BFHE 202, 134, BStBl II 2003, 704, m.w.N.; vom 7. Dezember 2010 VIII R 54/07, BFHE 232, 112, BStBl II 2011, 451, m.w.N.).
- 29** Abweichend davon kann die private Nutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen nur angesetzt werden, wenn die für das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG). Da der Kläger im Streitfall unstreitig kein Fahrtenbuch geführt hat, ist das FA zutreffend von der 1 %-Regelung ausgegangen.
- 30** bb) Zu Unrecht macht die Klägerin geltend, der Entnahmewert sei gemäß § 163 AO abweichend von der 1 %-Regelung aus Billigkeitsgründen nach Maßgabe des BMF-Schreibens in BStBl I 2002, 148 (vgl. dazu Verfügung der OFD München in DB 2005, 1305) niedriger anzusetzen.

- 31** Nach dieser für die Ermessensausübung verbindlichen Billigkeitsregelung i.S. des § 163 AO (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2007 XI R 59/04, BFH/NV 2007, 1838) sind
- 32** der Nutzungswert und der Betrag der nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kfz anzusetzen, wenn im Einzelfall nachgewiesen werden kann, dass der pauschale Nutzungswert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sowie die nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG die für das genutzte Kfz insgesamt tatsächlich entstandenen Aufwendungen übersteigen.
- 33** Die Voraussetzungen dieser Regelung sind im Streitfall allerdings schon deshalb nicht gegeben, weil der in Anwendung der 1 %-Regelung zu bemessende Wert der Nutzungsentnahme des PKW in Höhe von 12.490,28 € den "Betrag der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs" nicht überschreitet.
- 34** Da die Entnahme (der Nutzung des PKW) und ihr Wert die Gewinnermittlung der Sozietät (und nicht die Sondergewinnermittlung des G als Gesellschafter der Sozietät) betreffen, können die den Wertansatz begrenzenden "Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs" im Sinne der oben genannten Billigkeitsregelung entgegen der Ansicht der Klägerin nur die Kfz-bezogenen Aufwendungen der Sozietät und damit nur deren Mietaufwendungen in Höhe von 29.450,40 € sein. Damit fehlt es für die Anwendbarkeit der Billigkeitsregelung an der Voraussetzung, dass der nach der 1 %-Regelung ermittelte Wert (12.490,28 €) die Gesamtkosten des Kfz (hier 29.450,40 €) übersteigt.
- 35** b) Ebenso wenig kann die Klägerin im Wege der Billigkeit nach § 163 AO eine abweichende Berücksichtigung der Aufwendungen für die Fahrten des G zwischen Wohnung und Betriebsstätte verlangen.
- 36** Zu Recht hat das FA die von der Klägerin als Betriebsausgaben angesetzten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem PKW Porsche 911 um den Anteil gekürzt, der auf die Privatfahrten des G sowie dessen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (mit diesem Fahrzeug) entfiel.
- 37** Denn mit dem angesetzten Wert der Nutzungsentnahme des Kfz nach der 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) wird nicht der Privatanteil an den für das Fahrzeug entstandenen Gesamtaufwendungen abgegolten; er gehört vielmehr nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG zu den nicht abziehbaren Aufwendungen und muss folglich bereits bei der Gewinnermittlung der Sozietät außer Ansatz bleiben (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl., § 4 Rz 581).
- 38** c) Schließlich ergibt sich eine Unbilligkeit der dargestellten einkommensteuerrechtlichen Folgen nicht aus dem Einwand der Klägerin, durch die Erfassung der Überlassung des Kfz in der Gewinnermittlung der Sozietät als Entnahme unter Anwendung der 1 %-Regelung einerseits und der Erfassung des Mietentgelts für das Kfz in der Sondergewinnermittlung des G als Gesellschafter andererseits komme es zu einer ungerechtfertigten Doppelbelastung.
- 39** Zu Recht weist das FG insoweit darauf hin, dass selbst ohne die --allein durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bedingte-- Erfassung des Mietentgelts für das Kfz als Sonderbetriebseinnahme des G in der Gewinnermittlung der Sozietät eine Steuerbarkeit des Entgelts ggf. nach den §§ 15, 21 oder 22 EStG gegeben gewesen wäre. Diese allein aufgrund der Erzielung von Einkünften nach § 2 EStG beruhende Steuerpflicht des G als Vermieter hätte die steuerlichen Folgen der Nutzungsentnahme des von der Sozietät angemieteten Gegenstands durch G als Gesellschafter gleichermaßen wie die Nutzungsentnahme eines von Dritten angemieteten Gegenstands nicht berührt.
- 40** d) Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Klägerin die mit der Anwendung der 1 %-Regelung verbundene und als unbillig empfundene Härte mit der Führung eines Fahrtenbuchs gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG hätte vermeiden können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de