

Urteil vom 20. November 2012, VIII R 31/09

Keine Anwendung der sog. Ein-Prozent-Regel bei Nutzungsrecht an fremden Kfz mit weniger als 50 % eigenbetrieblicher Nutzung und ohne wirtschaftliches Eigentum in vor 2006 beginnenden Wirtschaftsjahren - Zuordnung von Nutzungsrechten aus Leasing-Verträgen zum Betriebsvermögen - Zweck und Anwendungsvoraussetzungen von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1

vorgehend FG Köln, 19. Mai 2009, Az: 14 K 4223/06

Leitsätze

NV: Die betriebliche Verwendung eines geleasteten Kraftfahrzeugs führt auch in Wirtschaftsjahren, die bis zum 31.12.2005 geendet haben, jedenfalls dann nicht zu einer nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu bewertenden Nutzungsentnahme, wenn der betriebliche Nutzungsanteil nicht mehr als 50 % beträgt und der Steuerpflichtige nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Leasingfahrzeugs ist .

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Der Kläger ist selbständiger Zahnarzt, der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) ermittelt. Im Streit ist, ob Aufwendungen für nacheinander geleaste, sowohl betrieblich als auch privat genutzte Kfz in vollem Umfang Betriebsausgaben sind und der Entnahmewert für den privaten Nutzungsanteil nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG angesetzt und abgegolten werden kann.
- 2** Bei einer Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass die Kfz nicht als betrieblich anzusehen seien und deshalb lediglich die der betrieblichen Nutzung von --unstreitig-- 30 % entsprechenden anteiligen Kosten als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.
- 3** Der Einspruch gegen die dementsprechend erteilten Änderungsbescheide blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage statt. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1441 veröffentlichten Urteil führte es im Wesentlichen aus: Das obligatorische Nutzungsrecht aus dem Leasingvertrag sei ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut. Aufgrund der konkreten Nutzungsverhältnisse sei es weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen. Jedoch habe der Kläger das Nutzungsrecht eindeutig dem Betrieb zugeordnet und damit gewillkürtes Betriebsvermögen gebildet, was auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG möglich sei. Da der Kläger im Streitfall weder zivilrechtlicher noch --nach Maßgabe der Vertragsbedingungen-- wirtschaftlicher Eigentümer der Kfz geworden sei, habe er das nicht bilanzierungsfähige Nutzungsrecht aus einem schwebenden Geschäft nicht in ein Anlageverzeichnis aufnehmen müssen, ebenso wenig in ein Abschreibungsverzeichnis. Es müsse deshalb für die Zuordnung des Nutzungsrechts zum gewillkürten Betriebsvermögen ausreichen, wenn der Leasingvertrag nach außen erkennbar für das Unternehmen abgeschlossen worden sei und die gesamten Kfz-Aufwendungen einschließlich der Zahlungen aus dem Leasingvertrag von Anfang an zeitnah als betrieblicher Aufwand verbucht worden seien.
- 4** Mit seiner Revision macht das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) geltend, außerdem Divergenz zu höchstrichterlicher Rechtsprechung (insbesondere zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 2008 VIII R 67/06, BFH/NV 2008, 1662).
- 5** Das FA beantragt, das Urteil des FG Köln vom 20. Mai 2009 14 K 4223/06 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 6 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Es sei eine sachlich nicht gerechtfertigte und auch sonst nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlung, wenn einerseits nach der Rechtsprechung § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG auch auf Leasingfahrzeuge Anwendung finde, aber nur für solche mit mehr als 50 % betrieblicher Nutzung gelten solle, während bei im Anlagevermögen des Unternehmens erfassten Fahrzeugen mit einem betrieblichen Nutzungsanteil von 30 bis 50 % diese Regelung nicht gelte.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Das Urteil hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 10 a) Das FG ist von einer vollständigen Berücksichtigung der Kfz-Aufwendungen als Betriebsausgaben ausgegangen und hat im Gegenzug eine den Gewinn erhöhende Entnahme in Gestalt der privaten Nutzung der Kfz angenommen, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu bewerten sei. Der Kläger hat jedoch in den Streitjahren durch die Nutzung der geleasteten Kfz für private Zwecke keinen Entnahmetatbestand verwirklicht.
- 11 aa) Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter einschließlich Nutzungen und Leistungen, die der Steuerpflichtige für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Lauf des Wirtschaftsjahres aus dem Einkünfte generierenden Betrieb herausgelöst hat (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). Die auf die betriebsfremde Verwendung betrieblicher Wirtschaftsgüter entfallende Wertabgabe darf den betrieblichen Gewinn nicht mindern. Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich hat deshalb eine Hinzurechnung der Entnahmen zum Gewinn zu erfolgen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Ihre Bewertung erfolgt nach den Regelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Auch bei der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG muss wegen des Postulats der Totalgewinnlichkeit (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl., § 4 Rz 10, m.w.N.) im Ergebnis eine ausgewiesene Gewinnminderung aufgehoben werden, soweit sie auf eine Entnahme entfällt (vgl. des Näheren Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 340 f.).
- 12 bb) Grundvoraussetzung der (Nutzungs-)Entnahme eines Wirtschaftsguts ist dessen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1662; vom 13. Februar 2003 X R 23/01, BFHE 201, 499, BStBl II 2003, 472; vom 2. März 2006 IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277; ablehnend FG Köln, Beschluss vom 29. Januar 2007 14 V 4485/06, EFG 2007, 578). Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen erfordert, dass das Wirtschaftsgut dem Betriebsinhaber zuzurechnen ist, d.h. bei materiellen Wirtschaftsgütern, dass er darüber als zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer verfügen kann (vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 128; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 151 f.).
- 13 Ohne die Grundvoraussetzung einer Entnahme ist § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG --sowohl in der Grundregelung des Satzes 1 wie auch in der Ausnahmenvorschrift des Satzes 2-- nicht anwendbar. Die Vorschrift regelt (nur) die Bewertung der Entnahmen; sie schafft keinen eigenen, gesonderten Entnahmetatbestand (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 59/06, BFH/NV 2009, 1617).
- 14 cc) Im Streitfall gehörten die Kfz nicht zum Betriebsvermögen des Klägers, weil er weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer war. Im Zusammenhang mit der Prüfung des wirtschaftlichen Eigentums hat das FG festgestellt, dass die Grundmietzeit erheblich kürzer war als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, weder ein Recht auf Vertragsverlängerung noch ein Kaufoptionsrecht bestand und schließlich die Beteiligung des Klägers an einem etwaigen Verkaufserlös über dem zugrunde gelegten Marktpreis regelmäßig nicht zu einem nennenswerten Ertrag geführt hätte. Auf der Grundlage dieser den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Tatsachenfeststellungen hat das FG wirtschaftliches Eigentum des Klägers zutreffend verneint. Darüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.
- 15 b) Entgegen der Auffassung des FG führt auch das jeweilige obligatorische Nutzungsrecht des Klägers aus den Leasingverträgen --aus mehreren Gründen-- nicht zur Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.
- 16 aa) Der Abschluss eines zivilrechtlichen Vertrags, der ein obligatorisches Nutzungsrecht an einem fremden Wirtschaftsgut begründet, kann dem Betrieb des Nutzungsberechtigten nur bei betrieblicher Veranlassung zugeordnet werden. Dient der Vertragsabschluss --wie im Streitfall-- sowohl betrieblichen wie auch

außerbetrieblichen Zwecken, ist eine aus dem Veranlassungszusammenhang folgende Zuordnung des Vertrags zum Betrieb oder aber zur außerbetrieblichen Sphäre davon abhängig, ob der Zweck der betrieblichen oder aber der außerbetrieblichen Nutzung des Nutzungsgegenstands überwiegt. Überwiegt wie hier --ungeachtet der Bezeichnung der geleasteten Kfz als "Geschäftsfahrzeuge"-- der private Nutzungszweck, können Rechte aus dem Vertrag jedenfalls nicht notwendiges Betriebsvermögen sein, da dies erst bei einem betrieblichen Nutzungsanteil von mehr als 50 % angenommen wird (Bode in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 4 Rz 42, m.w.N.).

- 17** bb) Das Nutzungsrecht aus dem Leasingvertrag gehört auch nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen. Zwar kann das Nutzungsrecht als immaterielles Wirtschaftsgut (Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 176; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 102) grundsätzlich möglicher Gegenstand einer Sacheinlage wie auch eines originären Erwerbs sein. Dies setzt jedoch voraus, dass es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, das bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Bilanz angesetzt werden darf (BFH-Urteil vom 22. Januar 1980 VIII R 74/77, BFHE 129, 485, BStBl II 1980, 244, m.w.N.); dazu muss ein fassbarer Wert des immateriellen Wirtschaftsguts feststellbar sein (BFH-Urteil vom 20. August 1986 I R 150/82, BFHE 149, 25, BStBl II 1987, 455). Hiervon ausgehend ist ein obligatorisches Nutzungsrecht grundsätzlich nicht bilanzierbar, wenn dem ein schwebendes Geschäft zugrunde liegt (vgl. BFH-Urteile vom 19. Juni 1997 IV R 16/95, BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808; vom 25. Oktober 1994 VIII R 65/91, BFHE 176, 359, BStBl II 1995, 312, m.w.N.; vom 1. September 2011 II R 67/09, BFH/NV 2011, 2066, m.w.N.; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 176). Dies gilt insbesondere bei fortlaufend zeitraumbezogen verwirklichten Dauerschuldverhältnissen (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 618), solange das bestehende Gleichgewicht zwischen Rechten und Pflichten nicht durch Vorleistungen oder Zahlungsrückstände gestört ist (BFH-Urteil in BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808, m.w.N.). Ein fortlaufend gezahltes Leistungsentgelt kann folglich nicht als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts "Nutzungsrecht" aktiviert werden (BFH-Urteil in BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808). Das nicht bewertungsfähige Nutzungsrecht als solches ist dann auch nicht als Gegenstand einer Entnahme anzusehen und zu bewerten. Das gilt gleichermaßen bei Betrieben, deren Gewinn --wie im Streitfall-- nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird.
- 18** Auch im Streitfall ist nicht ersichtlich, dass das Nutzungsrecht einen über die fortlaufend ermöglichte und vom Kläger fortlaufend entgeltete Nutzung des jeweiligen Kfz hinausgehenden eigenen, fassbaren Wert gehabt hätte. Nach alledem kommt ihm für die Gewinnermittlung keine Bedeutung zu.
- 19** § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG regelt die Bewertung der Privatnutzung eines betrieblichen Kfz. Die Vorschrift regelt nach Wortlaut und systematischem Zusammenhang weder die private Nutzung eines Kfz, das nicht Betriebsvermögen ist, noch die Privatnutzung von Wirtschaftsgütern, die keine Kfz sind, wie etwa ein Recht zur Nutzung eines (fremden, überwiegend nicht betrieblich genutzten) Kfz.
- 20** cc) Eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG in der Fassung, die für bis 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre galt (EStG a.F.), auf Fälle der vorliegenden Art (Nutzungsrecht an fremden Kfz mit weniger als 50 % eigenbetrieblicher Nutzung und ohne wirtschaftliches Eigentum in vor 2006 beginnenden Wirtschaftsjahren) scheidet aus (a.A. Wacker, Neue Wirtschafts-Briefe, Fach 3, S. 10119, 10129). Eine Regelungslücke, die Voraussetzung einer gesetzesanalogen Rechtsanwendung wäre, besteht nicht. Soweit Rechtsprechung und Verwaltung § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG a.F. auch auf Leasingfahrzeuge angewandt haben, die nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Leasingnehmers standen, betraf dies ausdrücklich nur Sachverhalte mit einer mehr als 50 %igen betrieblichen Nutzung (BFH-Urteil in BFHE 201, 499, BStBl II 2003, 472; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 3. November 1999 V 88/99, EFG 2000, 165; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12. Mai 1997 IV B 2 -S 2177- 29/97, BStBl I 1997, 562, und vom 21. Januar 2002 IV A 6 -S 2177- 1/02, BStBl I 2002, 148, jeweils Tz. 1). Über die Frage, ob der vorgenannten Auffassung zur Erstreckung der 1 %-Regelung auf Leasingfahrzeuge bei einer mehr als 50 %igen betrieblichen Nutzung zu folgen ist (zweifelnd BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1277), ist im Streitfall nicht zu entscheiden.
- 21** Es ist auch kein Gesetzeszweck ersichtlich, der --über den Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG a.F. hinausgehend-- die Einbeziehung von Nutzungsrechten an überwiegend privat genutzten Kfz in den Regelungsbereich der Vorschrift gebieten könnte. Die grob typisierende Vorschrift dient zur Vereinfachung der Bewertung (vgl. Ausschussempfehlung an den Bundesrat zum Jahressteuergesetz 1996, BTDrucks 13/1686, S. 8; BFH-Urteil vom 9. März 2010 VIII R 24/08, BFHE 228, 499, BStBl II 2010, 903) der Nutzungsentnahme von betrieblichen Kfz für private Zwecke. Es geht darum, "komplizierte Lebenssachverhalte im Zusammenhang mit der Erfassung der (...) betrieblichen bzw. privaten Kfz-Nutzung übersichtlicher und verständlicher zu machen" (BFH-

Urteil vom 3. August 2000 III R 2/00, BFHE 193, 101, BStBl II 2001, 332). Dieser Vereinfachungszweck erfordert kein extensives Normverständnis.

- 22** § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist vielmehr eine Ausnahmegesetzgebung, die bei einer eng umgrenzten --wenn auch praktisch bedeutsamen-- Fallgruppe von der allgemeinen Regel der Bewertung von Entnahmen mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG), bei Nutzungsentnahmen mit den anteiligen Selbstkosten (vgl. nur BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1617; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 506, m.w.N.), abweicht. Gegen eine Ausweitung des Regelungsbereichs des Satzes 2 auf einen Sachverhalt wie im Streitfall spricht nicht zuletzt die Gesetzgebungsgeschichte. Dem Entwurf der Bundesregierung zu einem Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (BRDrucks 937/05, S. 9) ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 1996 nicht davon ausgegangen ist, dass Kfz mit einer geringeren betrieblichen Nutzung als 50 % als gewillkürtes Betriebsvermögen auch im Rahmen der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen sind. Erst infolge der Anerkennung von gewillkürtem Betriebsvermögen auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch das BFH-Urteil vom 2. Oktober 2003 IV R 13/03 (BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985) hat der Gesetzgeber sich gezwungen gesehen, für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen (§ 52 Abs. 16 Satz 11 EStG), eine mehr als 50 %ige betriebliche Nutzung des betreffenden Kfz zur Tatbestandsvoraussetzung zu machen, da sich andernfalls zahlreiche Fallgestaltungen ergeben würden, "bei denen die 1 %-Regelung zu einem ungerechtfertigten Vorteil für den Steuerpflichtigen führt, weil der Gesetzgeber bei der Schaffung der Regelung von einer durchschnittlichen privaten Nutzung von 30 bis 35 v.H. ausgegangen ist".
- 23** Vor diesem Hintergrund verbietet sich auch schon für die Streitjahre eine Gesetzesauslegung, die über den Wortlaut hinausginge und im Hinblick auf die relativ geringe betriebliche Nutzung einen vom Gesetzgeber ersichtlich nicht bezweckten, der Sache nach ungerechtfertigten Vorteil für den Steuerpflichtigen herbeiführen würde, da bei niedrigem betrieblichen Nutzungsanteil die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG tendenziell Subventionswirkung hat (vgl. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 513, m.w.N.).
- 24** 2. Die Kläger haben eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu denjenigen gerügt, die eigene Kfz im gewillkürten Betriebsvermögen halten, oder zu Steuerpflichtigen mit nicht eigenen, aber zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Leasingfahrzeugen. Dieser Einwand kann jedoch keine andere Entscheidung herbeiführen:
- 25** a) Eine gegenüber dem Streitfall abweichende Behandlung eigener --auch wirtschaftlich eigener-- Kfz des Steuerpflichtigen ist deshalb gerechtfertigt, weil solche Kfz gewillkürtes Betriebsvermögen sein können mit damit verbundenen weiteren möglichen Auswirkungen auf die Gewinnermittlung, etwa bei der Erfassung stiller Reserven, die auch zulasten des Steuerpflichtigen ausschlagen können. Nur eigene Kfz können als solche dem Betriebsvermögen zur Nutzung entnommen werden.
- 26** b) Leasingfahrzeuge, die kein wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers sind, unterfallen nicht dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG a.F. (s. unter II.1.a aa und bb dieses Urteils). Soweit nach der Verwaltungsauffassung Leasingfahrzeuge gleichwohl einzubeziehen sind, soll dies nur für Fahrzeuge mit mehr als einer 50 %igen betrieblichen Nutzung gelten (BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 562, und in BStBl I 2002, 148, jeweils Tz. 1). An diese norminterpretierenden Verwaltungsanweisungen sind die Gerichte nicht gebunden.
- 27** Im Übrigen kann die Verwaltungsauffassung indes als sachlichen Rechtfertigungsgrund für sich in Anspruch nehmen, dass die 1 %-Regelung jedenfalls typischerweise weniger subventionierend wirkt, je höher der betriebliche Nutzungsanteil eines Fahrzeugs ist.
- 28** 3. Im Ergebnis bleibt es deshalb bei der Steuerfestsetzung durch das FA, wonach nur die auf die vorübergehende betriebliche Nutzung der geleasteten Kfz entfallenden Selbstkosten (vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 360 "Nutzung"; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 507) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de