

Urteil vom 19. Mai 2010, XI R 32/08

Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 9a Nr 1, UStG § 10 Abs 4 S 1 Nr 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, AO § 162, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 2

vorgehend FG Köln, 01. Juni 2008, Az: 15 K 2935/05

Leitsätze

1. Nach einer von der Finanzverwaltung getroffenen Vereinfachungsregelung kann der Unternehmer bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung seines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs von dem ertragsteuerrechtlichen Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgehen und von diesem Wert für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten einen pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen .
2. Diese Vereinfachungsregelung ist eine einheitliche Schätzung, die von einem Unternehmer nur insgesamt oder gar nicht in Anspruch genommen werden kann .
3. Der Unternehmer darf nicht von dem ertragsteuerrechtlichen Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgehen und sodann den prozentualen Abschlag für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten anhand der tatsächlichen Kosten ermitteln .

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die zutreffende umsatzsteuerrechtliche Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 1 (Klägerin) ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die aus vier Rechtsanwälten, den Klägern und Revisionsbeklagten zu 2 (Kläger) besteht.
- 3 Für die private Kfz-Nutzung des Gesellschafters D erklärte die Klägerin bei der Umsatzsteuer eine unentgeltliche Wertabgabe in Höhe von 823,19 € und in ihrer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) eine entsprechend hohe Sonderbetriebseinnahme.
- 4 Dieser Betrag errechnet sich ausweislich der Anlage zur Gewinnermittlung der Klägerin wie folgt:
- 5 Listenpreis in Höhe von 66.410 € x 1 % x 12 Monate = 7.969,20 € x 64,56 % = 5.144,91 € x 16 % Umsatzsteuer (das ist der im Streitjahr 2003 geltende Regelsteuersatz) = 823,19 €.
- 6 Der dabei angesetzte Prozentsatz von 64,56 folgt aus einer Aufstellung der konkret entstandenen PKW-Kosten nach solchen, die vorsteuerbehaftet sind, und solchen, die dies nicht sind:
- 7

ohne Vorsteuer mit Vorsteuer

Konto

€

€

€

Tanken	2.606,93		2.606,93
Reparaturen	92,00		92,00
Kfz-Leasing	10.863,00		10.863,00
Kfz-Steuer und Versicherung	2.765,26	2.765,26	
Kfz-AfA	2.863,30	2.863,30	
Garagenmiete	1.814,88	1.814,88	
Gesamtkosten	21.005,37	7.443,44	13.561,93
Anteil in Prozent	100	<u>35,44</u>	<u>64,56</u>

- 8** Das Anlageverzeichnis für den PKW im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters D weist Anschaffungskosten für einen 1997 von privat erworbenen Oldtimer-PKW X in Höhe von 68.000 DM aus; daraus resultiert eine Absetzung für Abnutzung (AfA) von 2.863 € (bei einer Nutzungsdauer von 15 Jahren). Der Gesellschafter D hat seit 2002 daneben einen Cabrio-PKW Y geleast. Dessen "Einstandspreis" in Höhe von 57.250 € zuzüglich 16 % Umsatzsteuer (= 66.410 €) hat der Gesellschafter D als Listenpreis der 1 %-Regelung zugrunde gelegt.
- 9** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 21. April 2005 einen Änderungsbescheid zur Umsatzsteuer 2003, in dem er abweichend von der Umsatzsteuer-Jahreserklärung der Klägerin die Bemessungsgrundlage für den Wert der unentgeltlichen Wertabgabe erhöhte und eine um 196,80 € höhere Umsatzsteuer festsetzte. Das FA errechnete den Erhöhungsbetrag wie folgt:
- 10** Ertragsteuerrechtlicher Wert nach der 1 %-Methode = 7.969,20 € x 80 % = 6.375,36 €, darauf 16 % Umsatzsteuer ergibt 1.020 €, mithin eine Differenz zum erklärten Wert (823,19 €) in Höhe von 196,81 €.
- 11** Dementsprechend erhöhte das FA im Bescheid vom 19. April 2005 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003 die Einkünfte der Klägerin sowie des Gesellschafters D.
- 12** Zur Begründung wies das FA in beiden Bescheiden auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27. August 2004 IV B 7 -S 7300- 70/04 (BStBl I 2004, 864, Tz. 2.1) hin, wo es zur Umsatzbesteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs heißt:
- 13** "Ermittelt der Unternehmer für Ertragsteuerzwecke den Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, kann er von diesem Wert aus Vereinfachungsgründen bei der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung ausgehen. Für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten kann er einen pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen. Der so ermittelte Betrag ist ein sog. Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist."
- 14** Das Finanzgericht (FG) gab den nach erfolglosen Einsprüchen (Einspruchsentscheidungen vom 23. Juni 2005) erhobenen Klagen der Klägerin gegen den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 2003 vom 21. April 2005 und der Kläger gegen den Bescheid vom 19. April 2005 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003 statt. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, das FA habe zu Unrecht die Kosten für die PKW-Nutzung nur um pauschal 20 % gekürzt, dadurch die Umsatzsteuer erhöht festgesetzt und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu hoch festgestellt. Die Umsatzsteuer sei vielmehr richtigerweise mit einem von der Klägerin konkret berechneten, rechnerisch unstreitigen Abschlag von 35,44 % auf die Kosten des Kfz zu berechnen. Die vom FA vorgenommene Erhöhung entbehre einer Rechtsgrundlage.
- 15** Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1670 veröffentlicht.
- 16** Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es trägt zur Begründung im Wesentlichen vor: Nach dem BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 864 habe der Unternehmer zur Ermittlung der Kosten, die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs entfallen, die Wahl zwischen drei Methoden. Wähle der Unternehmer aus Vereinfachungsgründen die dort unter 2.1 vorgesehene sog. 1 %-Regelung, dann müsse er diese Regelung auch insgesamt anwenden, also von dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2

EStG ermittelten Wert ausgehen und dann davon den pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen. Dieses in Tz. 2.1 des BMF-Schreibens zugelassene Vereinfachungsverfahren sei als einheitliche Schätzungsmethode zu betrachten. Eine Vermengung von pauschalem Ausgangswert (1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) mit tatsächlich ermittelten Abschlägen (im Streitfall 35,44 %) liefe der beabsichtigten Vereinfachung zuwider.

- 17 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klagen abzuweisen.
- 18 Die Klägerin und die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 19 Sie schließen sich den Erwägungen des FG an und tragen u.a. vor, Besteuerungsgrundlagen dürften gemäß § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) nur geschätzt werden, soweit sie nicht ermittelt werden könnten. Eine konkrete Ermittlung der mit Vorsteuer behafteten Kosten sei hier aber möglich und vorgenommen worden. Zwischen den im BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 864, unter Tz. 2.1 aufgeführten und vom FA angewandten Methoden (zunächst Anwendung der 1 %-Regelung und sodann pauschaler Abzug von 20 %) bestehe "keine zwingende sachlogische oder funktionale Verbindung".

Entscheidungsgründe

II.

- 20 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klagen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21 Die Klägerin hat die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe durch private PKW-Nutzung ihres Gesellschafters D unzutreffend ermittelt. Entgegen der Auffassung des FG ist die von der Finanzverwaltung insoweit in Tz. 2.1 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 864 getroffene und in den angefochtenen Bescheiden vom FA angewendete Vereinfachungsregelung eine einheitliche Schätzungsmethode, die für die Ermittlung des Anteils der mit Vorsteuer belasteten Kosten anhand der tatsächlichen Verhältnisse keinen Raum lässt.
- 22 1. Die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs ist unter den --hier nicht streitigen-- Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Als Bemessungsgrundlage sind dabei gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die Kosten anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Demgemäß sind die Kosten, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, auf die privaten und unternehmerischen Fahrten aufzuteilen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. März 1999 V R 78/98, BFHE 188, 160; vom 4. November 1999 V R 35/99, BFH/NV 2000, 759).
- 23 2. Soweit diese Kosten und der Umfang der privaten und unternehmerischen Fahrten nicht ermittelt werden können, sind sie gemäß § 162 AO zu schätzen. Diese Schätzungsbefugnis hat auch das FG, wenn eine weitere Sachaufklärung nicht möglich ist (§ 96 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz FGO). Die Schätzung muss in sich schlüssig sein; ihre Ergebnisse müssen darüber hinaus wirtschaftlich vernünftig und möglich sein. Die gewählte Schätzungsmethode muss dem Ziel gerecht werden, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 188, 160, unter 3.; in BFH/NV 2000, 759, unter 2., jeweils m.w.N.).
- 24 a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist der ertragsteuerrechtliche Wert der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, wonach die private Nutzung eines Kfz für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen ist (sog. 1 %-Regelung), für das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich kein geeigneter Maßstab, um die Kosten, soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG), auf die Privatfahrten und die unternehmerischen Fahrten aufzuteilen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 188, 160, unter 3.; in BFH/NV 2000, 759, unter 3.).
- 25 Hierzu hat der BFH ausgeführt, der Ansatz des ertragsteuerrechtlichen Entnahmewerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG verbiete sich ohnehin, wenn die mit der Nutzung des PKW zusammenhängenden Kosten, für die ein Unternehmer den Vorsteuerabzug berechtigterweise in Anspruch genommen habe, geringer seien. Die Bemessungsgrundlage für die private PKW-Nutzung eines gemischt genutzten PKW könne immer nur einen Bruchteil der gesamten Kfz-Kosten ausmachen.
- 26 Aber auch dann, wenn der Entnahmewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG niedriger sei als die gesamten Kfz-

Kosten, habe er nur eine geringe Aussagekraft für die Kostenanteile, die auf die Privatfahrten und die unternehmerischen Fahrten entfallen. Der Entnahmewert gehe vom Listenpreis des Fahrzeugs aus und berücksichtige weder die tatsächlich auf den Betrieb des Fahrzeugs entfallenden Kosten noch die konkreten Nutzungsverhältnisse im Einzelfall.

- 27** b) Gleichwohl lässt es die Finanzverwaltung bei der Umsatzbesteuerung --wie dargelegt-- aus Vereinfachungsgründen zu, dass der Unternehmer bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung seines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs von dem ertragsteuerrechtlichen Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgeht und von diesem Wert für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten einen pauschalen Abschlag von 20 % vornimmt (BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 864, Tz. 2.1).
- 28** Der BFH beanstandet es nicht, wenn ein Steuerpflichtiger von dieser Vereinfachungsregelung Gebrauch macht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 188, 160, unter 3.; in BFH/NV 2000, 759, unter 3.).
- 29** Dementsprechend hat die Klägerin im Streitjahr umsatzsteuerrechtlich die private Nutzung der drei PKW versteuert, die sich im Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter A, B und C befanden.
- 30** c) Davon abweichend ist die Klägerin bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die nichtunternehmerische PKW-Nutzung durch ihren Gesellschafter D zwar von dem ertragsteuerrechtlichen Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgegangen, hat aber von diesem Wert für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten keinen pauschalen Abschlag von 20 % vorgenommen, sondern den prozentualen Abschlag anhand der tatsächlichen Kosten ermittelt.
- 31** aa) Dies ist nicht zulässig. Die von der Finanzverwaltung in Tz. 2.1 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 864 getroffene Vereinfachungsregelung ist eine einheitliche Schätzung, die von einem Steuerpflichtigen nur insgesamt oder gar nicht in Anspruch genommen werden kann. Denn diese Schätzung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG wird im Ergebnis nicht dadurch richtiger, dass vom --wie dargelegt-- für das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich nicht geeigneten pauschalen Wert der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nunmehr konkret ermittelte Kosten abgezogen werden (vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 162 AO Rz 11; Büchter-Hole, EFG 2008, 1672).
- 32** bb) Die Klägerin und die Kläger machen insoweit ohne Erfolg geltend, die Regelung in Tz. 2.1 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 864 verpflichte die Steuerpflichtigen --nach Ansatz des Entnahmewerts des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG als Ausgangswert-- nicht zur Anwendung der pauschalen Kürzung von 20 %, sondern biete diese nur an. Dies ergebe sich aus der Verwendung des Wortes "kann" in Satz 2 dieser Regelung ("Für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten kann er einen pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen.").
- 33** Hierzu ist klarzustellen, dass Verwaltungsanweisungen nicht wie Gesetze, sondern nach dem Willen der Verwaltung auszulegen sind (vgl. BFH-Urteile vom 13. Januar 2005 V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460, m.w.N.; vom 7. Dezember 2005 I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097). Bei der getroffenen Regelung handelt es sich aber um ein (einheitliches und nicht trennbares) "Vereinfachungsangebot der Verwaltung zur Übernahme des 1 v.H. Wertes abzüglich 20 %" (vgl. Widmann, Umsatzsteuer-Rundschau 1999, 282).
- 34** Will der Unternehmer geltend machen, dass bei ihm besondere Verhältnisse gegeben sind, die durch diese Schätzung nach Tz. 2.1 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 864 nicht zutreffend erfasst werden, bleibt es ihm unbenommen, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung seines Fahrzeugs eine der beiden anderen im BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 864 unter Tz. 2 aufgeführten Methoden zu wählen, die sog. Fahrtenbuchregelung (Tz. 2.2) oder die Schätzung des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils (Tz. 2.3).
- 35** cc) Soweit sich das FG für seine gegenteilige Auffassung auf den Hinweis des BFH stützt, der Entnahmewert des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG und die Bemessungsgrundlage für die nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG zu besteuernde unentgeltliche Wertabgabe seien grundsätzlich unabhängig voneinander zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil in BFHE 188, 160, letzter Absatz), missversteht es diese Passage. Ihr lässt sich nichts für die Zulässigkeit der von der Klägerin angewendeten Methode entnehmen.
- 36** 3. Somit erweisen sich die angefochtenen Bescheide als rechtmäßig, so dass die Klagen abgewiesen werden müssen.

- 37** a) Wegen des aus § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO folgenden sog. Verböserungsverbots, wonach das Gericht den angefochtenen Verwaltungsakt nicht zum Nachteil des Klägers ändern darf (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. Juli 1997 VIII R 80/94, BFHE 184, 74, BStBl II 1997, 727, unter II.1. a; vom 16. Juni 2009 II R 23/07, BFH/NV 2009, 1786, unter II.2.), braucht der Senat nicht näher darauf eingehen, dass die Klägerin offenbar den Vorsteuerabzug aus den Unterhaltskosten usw. für zwei PKW des Gesellschafters D, nämlich den Oldtimer X und das Cabrio Y, in voller Höhe geltend gemacht, aber nur für einen PKW, das Cabrio Y, die private PKW-Nutzung versteuert hat.
- 38** Soweit die Klägerin dazu im Erörterungstermin vor dem Berichtersteller des FG erläutert hat, dass sie den Wert der 1 %-Regelung "vom höheren Listenpreis, also von dem des (PKW Y)... abgeleitet" habe, hat sie sich möglicherweise auf Tz. 9 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 21. Januar 2002 IV A 6 -S 2177- 1/02 (BStBl I 2002, 148) bezogen. Danach soll, wenn gleichzeitig mehrere Kfz zum Betriebsvermögen gehören, der ertragsteuerrechtlichen Ermittlung des privaten Nutzungswerts nur das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis zugrunde gelegt werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die betrieblichen Fahrzeuge nicht von Personen genutzt werden, die zu seiner Privatsphäre gehören.
- 39** Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 9. März 2010 VIII R 24/08 (BFH/NV 2010, 1182) entschieden, dass § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bei Zugehörigkeit mehrerer Kfz zu einem Betriebsvermögen grundsätzlich auch dann fahrzeugbezogen, also mehrfach anzuwenden ist, wenn in tatsächlicher Hinsicht feststeht, dass ausschließlich eine Person die Fahrzeuge auch privat genutzt hat (entgegen Tz. 9 Satz 2 des BMF-Schreibens in BStBl I 2002, 148).
- 40** b) Der Senat braucht auch nicht weiter darauf einzugehen, dass die Klägerin bei ihrer (konkreten) Ermittlung des Anteils der mit Vorsteuer belasteten Kosten an den Gesamtkosten nicht nur die jeweiligen Kosten des PKW Y zugrunde gelegt hat, sondern auch die das Fahrzeug X betreffenden Kosten. Dies führt zu Verzerrungen (vgl. Vellen, Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz 2008, 333, 334).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de