

# Urteil vom 15. Juli 2014, X R 24/12

## Behandlung der betrieblichen Nutzung eines zum Betriebsvermögen des anderen Ehegatten gehörenden PKW

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG VZ 2005 , EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 21. Februar 2012, Az: 2 K 1679/08

## Leitsätze

1. Nutzt ein Steuerpflichtiger in seinem Betrieb gelegentlich einen zum Betriebsvermögen seines Ehegatten gehörenden PKW, ohne hierfür Aufwendungen zu tragen, kann er für die betriebliche Nutzung keine Betriebsausgaben abziehen .
2. Bei dem Ehegatten, zu dessen Betriebsvermögen der PKW gehört, ist die Nutzung des PKW durch den anderen Ehegatten mit der Anwendung der 1 %-Regelung abgegolten; ein Betrag für eine zusätzliche Nutzungsentnahme ist nicht anzusetzen (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 26. April 2006 X R 35/05, BFHE 214, 61, BStBl II 2007, 445) .

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielt als Einzelunternehmerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) gesondert festgestellt werden. Für einen Teil ihrer betrieblichen Fahrten nutzte sie in den Streitjahren 2001 bis 2005 einen zum Betriebsvermögen ihres Ehemanns (E) gehörenden PKW.
- 2 E ist Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Er trug sowohl die Anschaffungskosten als auch sämtliche laufenden Aufwendungen für den PKW und zog diese bei seinen land- und forstwirtschaftlichen Einkünften als Betriebsausgaben ab. Für die private Nutzung setzte er die pauschalierte Nutzungsentnahme ("1%-Regelung") nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an.
- 3 Die Klägerin berücksichtigte in ihren Gewinnermittlungen für die Nutzung des dem E gehörenden PKW Aufwandseinlagen, die sie pauschal mit 0,30 €/km bewertete. Das FA stellte ihren Gewinn zunächst erklärungsgemäß fest.
- 4 Im Jahr 2007 wurden sowohl bei der Klägerin als auch bei E Außenprüfungen durchgeführt. Der Prüfer kam in Bezug auf E zu der Auffassung, dass die Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung sich nicht auf die Nutzung des PKW für betriebliche Zwecke der Klägerin erstrecke. Er erhöhte die Gewinne des E um eine entsprechende Nutzungsentnahme.
- 5 Auch bei der Klägerin erhöhte der Prüfer die Gewinne um dieselben Beträge. Zur Begründung führte er aus, die Klägerin habe selbst keinen Aufwand für die PKW-Nutzung getragen. Bei den von E getragenen Aufwendungen handele es sich um einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Drittaufwand. Das FA folgte dem Prüfer und änderte die Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 entsprechend. Für das Jahr 2001 setzte es jedoch statt der vom Prüfer vorgeschlagenen Gewinnerhöhung um 405 € nur einen Erhöhungsbetrag von 405 DM an.
- 6 Im Einspruchs- und Klageverfahren brachte die Klägerin vor, es sei widersprüchlich, einerseits für ihre betriebliche Nutzung des zum Betriebsvermögen des E gehörenden PKW bei diesem eine zusätzliche Nutzungsentnahme anzusetzen, andererseits bei ihr aber die Aufwandseinlage zu versagen. Es handele sich um einen abgekürzten Zahlungs- oder Vertragsweg.
- 7 In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) legte die Klägerin eine auf den 21. Februar 2012

datierte "Niederschrift der mündlichen Vereinbarung vom 01.02.2000" vor. Darin heißt es, die Klägerin und E hätten am 1. Februar 2000 die Nutzungsüberlassung des PKW an den gewerblichen Betrieb der Klägerin vereinbart. Die Aufwendungen habe der landwirtschaftliche Betrieb des E getragen. Als Gegenleistung habe die Klägerin die Aufwendungen für den Haushalt und für die Versorgung der Familie getragen.

- 8 Das FG wies die Klage ab. Bei den PKW-Kosten handele es sich aus Sicht der Klägerin um Drittaufwand, der einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigt werden könne. Anders als in den Fällen des abgekürzten Zahlungswegs habe E vorliegend nicht mit Drittleistungswillen gehandelt, als er die Aufwendungen getragen habe. Er habe die Zahlungen vielmehr geleistet, um den PKW selbst nutzen zu können, und diesen auch tatsächlich selbst genutzt. Nur daneben habe auch die Klägerin den PKW nutzen dürfen. Die Niederschrift vom 21. Februar 2012 sei nicht zu berücksichtigen, weil weder der Umfang der PKW-Nutzung noch derjenige der Tragung der Haushaltskosten geregelt sei. Daher sei nicht erkennbar, wie die Äquivalenz der Vereinbarung habe gesichert werden sollen.
- 9 Mit ihrer Revision verweist die Klägerin auf die Rechtsprechung des IX. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) zum abgekürzten Zahlungs- und Vertragsweg bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Danach könne der einkunfterzielende Ehegatte Schuldzinsen in voller Höhe als Werbungskosten abziehen, wenn er und sein Ehegatte ein Darlehen als Gesamtschuldner aufgenommen hätten und beide "aus einem Topf wirtschaften" würden. Auch sie wirtschaftete mit E aus einem Topf, weil sie den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft vereinbart hätten und einen gemeinsamen Haushalt führen würden. Da die von E getragenen PKW-Kosten bei diesem nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien, hätten sie den Charakter privater Aufwendungen erhalten. Solche Aufwendungen könnten aber dem anderen Ehegatten zugewendet werden.
- 10 Ferner ist die Klägerin der Auffassung, dass das FA die gegen E ergangenen Bescheide "hätte offen lassen müssen". Dann hätte das FG den E von Amts wegen beiladen müssen.
- 11 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 27. Oktober 2008 sowie die geänderten Feststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 vom 24. Januar 2008 aufzuheben.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 14 1. Jedenfalls im Ergebnis zu Recht hat das FG bei der Klägerin den begehrten Betriebsausgabenabzug nicht zugelassen. Voraussetzung hierfür wäre gemäß § 4 Abs. 4 EStG, dass "Aufwendungen" angefallen wären. Solche sind der Klägerin aber nicht entstanden, was einem Betriebsausgabenabzug grundsätzlich entgegensteht (dazu unten a). Die Voraussetzungen für eine Geltendmachung des von E getragenen Aufwands unter den rechtlichen Gesichtspunkten eines abgekürzten Zahlungswegs (unten b), abgekürzten Vertragswegs (unten c) oder eines im Innenverhältnis bestehenden Ersatzanspruchs (unten d) sind nicht erfüllt. Die von der Klägerin gesehene widersprüchliche Doppelbelastung ist nicht gegeben, da die PKW-Nutzung durch die Klägerin bei E mit dem Ansatz einer Nutzungsentnahme nach der --ohnein bereits angewendeten-- 1 %-Regelung abgegolten ist (unten e).
- 15 a) Der Große Senat des BFH hat es auch im Verhältnis zwischen Ehegatten, die im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben, ausdrücklich abgelehnt, zu vermuten oder zu fingieren, dass immer derjenige Ehegatte die Aufwendungen auf ein --nicht ihm, sondern dem anderen Ehegatten gehörendes-- Wirtschaftsgut trägt, der es zur Einkunfterzielung einsetzt (Beschlüsse vom 23. August 1999 GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778, unter C.II.1., und vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.b). Vielmehr ist auch in diesen Fällen maßgeblich, welcher Ehegatte die Aufwendungen tatsächlich trägt. Der Nichteigentümer-Ehegatte kann jedoch den begehrten Betriebsausgabenabzug erlangen, wenn er mit dem Eigentümer-Ehegatten in fremdüblicher Weise einen Mietvertrag schließt.
- 16 Der erkennende Senat dürfte von dieser durch den Großen Senat vorgenommenen Gesetzesauslegung nicht ohne

Anrufung des Großen Senats abweichen (vgl. § 11 Abs. 2 FGO). Auch wenn die dargestellte Rechtsprechung zur Folge haben mag, dass --in der Sache gekünstelte-- Mietverträge zwischen Ehegatten abgeschlossen werden bzw. sich Steuerpflichtige in Einzelfällen durch Rückdatierung ursprünglich nicht vorhandener Mietverträge in steuerstrafrechtliche Grenzbereiche begeben, rechtfertigen diese eher steuerpraktischen Bedenken (kritisch z.B. Schmidt/ Kulosa, EStG, 33. Aufl., § 7 Rz 54, 57) keine erneute Befassung des Großen Senats mit dem Ziel einer Revidierung von dessen --steuersystematisch zutreffender, wenn auch in Einzelfällen zu Härten führender-- Rechtsprechung. Dies gilt umso mehr, als in der vorliegend zu beurteilenden Konstellation bei einer Gesamtbetrachtung beider Ehegatten auch ohne Abschluss eines Mietvertrags keine einkommensteuerliche Mehrbelastung eintritt, weil die unentgeltliche Überlassung des PKW an den Nichteigentümer-Ehegatten aus Sicht des Eigentümer-Ehegatten eine private Nutzung darstellt, die mit dem --ohnehin bereits vorgenommenen-- Ansatz einer pauschalen Nutzungsentnahme nach Maßgabe der 1 %-Regelung abgegolten ist (dazu noch unten e).

- 17** Vorliegend hat das FG festgestellt, dass allein E die Anschaffungskosten und laufenden Aufwendungen des von der Klägerin mitbenutzten PKW getragen hat. Die Klägerin hat diese Feststellung im Revisionsverfahren als zutreffend anerkannt; ihr zwischenzeitliches Vorbringen, aufgrund der --ohnehin nicht als fremdüblich anzusehenden-- "Niederschrift" vom 21. Februar 2012 seien ihr die Aufwendungen des E zuzurechnen, ist damit überholt.
- 18** b) Der von E getragene Aufwand kann von der Klägerin auch nicht unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungswegs als Betriebsausgabe abgezogen werden.
- 19** Ein abgekürzter Zahlungsweg --der zur Zurechnung eines von einem Dritten getragenen Aufwands an den einkunftserzielenden Steuerpflichtigen führt-- ist dadurch gekennzeichnet, dass der Dritte dem Steuerpflichtigen einen Geldbetrag dadurch zuwendet, dass er im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen eine diesen treffende Schuld tilgt. Davon kann jedoch nur die Rede sein, wenn der Dritte für Rechnung des Steuerpflichtigen an dessen Gläubiger leistet, nicht hingegen, wenn er Aufwendungen für ein ihm selbst gehörendes Wirtschaftsgut als Erwerber und Schuldner für eigene Rechnung trägt (BFH-Beschluss in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.c aa).
- 20** Vorliegend war E selbst Schuldner der Anschaffungskosten des PKW und der entsprechenden laufenden Aufwendungen. Ein abgekürzter Zahlungsweg scheidet damit aus.
- 21** c) Auch die Voraussetzungen für die Zurechnung unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Vertragswegs sind nicht erfüllt.
- 22** In derartigen Fällen schließt der Dritte im eigenen Namen für den Steuerpflichtigen einen Vertrag und leistet selbst die geschuldeten Zahlungen, um damit eine Zuwendung an den Steuerpflichtigen zu bewirken (BFH-Urteile vom 15. November 2005 IX R 25/03, BFHE 211, 318, BStBl II 2006, 623, und vom 15. Januar 2008 IX R 45/07, BFHE 220, 264, BStBl II 2008, 572). Diese Voraussetzungen sind indes nicht erfüllt, wenn der Dritte Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut aufwendet, das ihm zivilrechtlich alleine gehört und das er auch selbst --wenngleich ggf. gemeinsam mit seinem Ehegatten-- nutzen will (BFH-Beschluss in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.c bb).
- 23** d) Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin im Innenverhältnis zwischen den Ehegatten zum Ersatz der von E getragenen Aufwendungen verpflichtet gewesen sein könnte (vgl. hierzu Senatsurteil vom 25. Juni 2008 X R 36/05, BFHE 222, 373), liegen nicht vor.
- 24** e) Zu der von der Klägerin beklagten doppelten oder widersprüchlichen Besteuerung kommt es nicht, weil die Nutzung des zum Betriebsvermögen des E gehörenden PKW durch die Klägerin mit dem Ansatz des sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ergebenden Betrages abgegolten ist.
- 25** Nach der genannten Vorschrift ist "die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs" für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Der insoweit maßgebende Begriff der "privaten Nutzung" wird in der Senatsrechtsprechung enger verstanden als der --in Satz 1 derselben Vorschrift verwendete-- Begriff der "Entnahme für betriebsfremde Zwecke". Während eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke bereits dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige einen PKW seines Betriebsvermögens zur Erzielung von Überschusseinkünften einsetzt, stellt eine derartige Verwendung keine "private Nutzung" dar (Senatsurteil vom 26. April 2006 X R 35/05, BFHE 214, 61, BStBl II 2007, 445; ebenso für die Nutzung eines betrieblichen PKW in einem anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 59/06, BFH/NV 2009, 1617). Dies hat zur Folge, dass die Abgeltungswirkung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für die Nutzung des betrieblichen PKW im Rahmen eines anderen Betriebs oder einer

Überschusseinkunftsart desselben Steuerpflichtigen nicht eintritt, und die darin liegende Nutzungsentnahme gesondert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu bewerten ist.

- 26** Damit nicht zu vergleichen ist jedoch die im Streitfall gegebene Konstellation, in der nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern ein Dritter --und sei es der mit ihm zusammen veranlagte Ehegatte, der im Bereich der Einkunftszielung jedoch als eigenständiger Steuerpflichtiger behandelt wird (§ 26b EStG; vgl. BFH-Beschluss in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.b)-- den PKW nutzt. Aus Sicht des Eigentümer-Ehegatten handelt es sich bei einer solchen Nutzung sowohl um eine "Entnahme für betriebsfremde Zwecke" --dies bedarf keiner näheren Begründung-- als auch um eine "private Nutzung". Denn der Eigentümer-Ehegatte nutzt den PKW hier nicht zur (eigenen) Einkunftszielung, sondern überlässt ihn einem Dritten aus privaten Gründen unentgeltlich zur Nutzung. Ob der Dritte den PKW seinerseits zu privaten Zwecken oder zu seiner eigenen Einkunftszielung nutzt, ändert aus der --insoweit maßgebenden-- Sicht des Eigentümer-Ehegatten (Steuerpflichtiger i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) nichts daran, dass der PKW aus privaten Gründen überlassen wird. Entsprechend hat der erkennende Senat in seiner Entscheidung in BFHE 214, 61, BStBl II 2007, 445 (unter II.4. vor a) ausgeführt, die abgeltende Wirkung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG beziehe sich "nur auf die Kraftfahrzeugnutzung zu Zwecken, die dem nach § 12 Nr. 1 EStG einkommensteuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen sind". Aus Sicht des Eigentümer-Ehegatten fällt eine unentgeltliche Überlassung an den anderen Ehegatten, die auf privaten Gründen beruht, jedoch in den durch § 12 Nr. 1 EStG umschriebenen Bereich.
- 27** Anders als die Klägerin meint, erweist sich die materiell-rechtliche Lage danach nicht etwa als widersprüchlich, sondern als auf beiden Besteuerungsebenen aufeinander abgestimmt: Beim Eigentümer-Ehegatten, der für die private Nutzung nach Maßgabe der 1 %-Regelung eine pauschale Nutzungsentnahme ermittelt, tritt durch die Überlassung des PKW an den anderen Ehegatten keine Erhöhung seiner Einkommensteuerbelastung ein; eine zusätzliche nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu ermittelnde Nutzungsentnahme ist bei ihm nicht anzusetzen. Auf der anderen Seite kann der Nichteigentümer-Ehegatte in Ermangelung eigenen Aufwands keine Aufwandseinlage gewinnmindernd geltend machen.
- 28** Dass diese materiell-rechtlich aufeinander abgestimmte Rechtslage in dem konkreten Einzelfall der Klägerin und des E verfahrensrechtlich möglicherweise nicht mehr herzustellen ist, weil E --so jedenfalls der Vortrag der Klägerin-- die gegen ihn ergangenen Gewinnfeststellungs- oder Einkommensteuerbescheide, in denen die für ihn zuständige Finanzbehörde rechtsirrig eine zusätzliche Nutzungsentnahme angesetzt hat, nicht angefochten hat, ändert nichts daran, dass sich jedenfalls die gegen die Klägerin ergangenen Bescheide als rechtmäßig erweisen.
- 29** 2. Das weitere Vorbringen der Klägerin, das FA hätte die Bescheide des E "offen lassen müssen", wertet der Senat nicht als Verfahrensrüge.
- 30** In diesem Absatz der Revisionsbegründung wendet sich die Klägerin in erster Linie gegen das Verhalten des für die Besteuerung des E zuständigen FA. Damit kann ein Verfahrensmangel indes schon im Ansatz nicht dargelegt werden. Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO sind nur Verstöße gegen das Gerichtsverfahrensrecht, die dem FG im Rahmen der Handhabung seines Verfahrens unterlaufen (BFH-Beschluss vom 22. November 2005 V B 22/05, BFH/NV 2006, 586, unter II.2., m.w.N.). Das Verhalten eines --im Streitfall für die Besteuerung der Klägerin zudem noch nicht einmal zuständigen-- FA erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Im Übrigen teilt die Klägerin nicht mit, weshalb es dem E --bzw. dessen steuerlichem Berater-- nicht möglich gewesen sein sollte, die Bescheide durch Einlegung eines Rechtsbehelfs "offen zu halten".
- 31** Bei dieser Sachlage ist allein in dem weiteren Satz "Dann hätte das Finanzgericht den Ehemann von Amts wegen beiladen müssen, um die Gefahr von widersprüchlichen Entscheidungen oder widerstreitenden Steuerfestsetzungen zu vermeiden" keine Verfahrensrüge zu sehen. Dieser Satz ist ersichtlich nur als Erläuterung der Folgen des von der Klägerin gesehenen vermeintlichen Fehlverhaltens des für E zuständigen FA zu sehen ("Dann"). Die Klägerin rügt hingegen nicht, das FG hätte den E auch bei der im Streitfall vorgefundenen konkreten verfahrensrechtlichen Situation --des Eintritts von Bestandskraft und möglicherweise auch Festsetzungsverjährung in Bezug auf die gegen E ergangenen Bescheide-- noch beiladen müssen.