

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.12.2010, VIII R 54/07

Höhe der nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbaren Umsatzsteuer bei Anwendung der 1 %-Regelung - Verhältnis zwischen Umsatzsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid - Zeitpunkt der Entnahme

Leitsätze

1. Die nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbare Umsatzsteuer ist bei Anwendung der 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) nach umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu ermitteln.
2. Dabei kommt es nicht auf die tatsächliche festgesetzte Umsatzsteuer an, denn Umsatzsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid stehen mangels entsprechender gesetzlicher Grundlagen nicht im Verhältnis Grundlagenbescheid - Folgebescheid.
3. Die nach § 12 Nr. 3 EStG erforderliche Hinzurechnung der Umsatzsteuer hat auf den Zeitpunkt der Entnahme zu erfolgen (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten darum, ob sich bei der privaten Nutzung eines im Betriebsvermögen befindlichen PKW die nach § 12 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht abziehbare Umsatzsteuer bei Anwendung der 1 %-Regelung aus der Bemessungsgrundlage von 80 % des Bruttolistenpreises ergibt oder nach der im (bestandskräftigen) Umsatzsteuerbescheid festgesetzten Umsatzsteuer.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen veranlagte Eheleute. Der Kläger erzielt u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ermittelt seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. In seinem Betriebsvermögen befand sich ein 1996 angeschaffter Audi A 8 4,2 Quattro mit einem Bruttolistenpreis von 130.000 DM. Nach einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, die private Nutzungsentnahme hinsichtlich des Audi A 8 sei nach der sog. Listenpreismethode gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu bewerten. Ausgehend vom Bruttolistenpreis von 130.000 DM gelangte der Prüfer für das Streitjahr 2000 zu einem Kfz-Eigenverbrauch von 15.600 DM zzgl. Umsatzsteuer in Höhe von 1.996,80 DM (umsatzsteuerpflichtig 80 % = 12.480 DM, umsatzsteuerfrei 20 % = 3.120 DM). Für 2001 ermittelte der Prüfer unter Berücksichtigung der Deckelung auf die tatsächlichen Kosten einen Wert von 11.510,60 DM zzgl. Umsatzsteuer in Höhe von 1.473,36 DM (umsatzsteuerpflichtig 9.208,48 DM, umsatzsteuerfrei 2.302,12 DM). Die daraus resultierenden Gewinnerhöhungen wertete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -- FA--) mit Änderungsbescheiden vom 11. Oktober 2004 aus und änderte die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 entsprechend.
- 3 Mit ihrer Klage machten die Kläger u.a. geltend, die aufgrund der 1 %-Regelung ermittelte und gemäß § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbare Umsatzsteuer sei zu hoch berechnet, da nach den Umsatzsteuerbescheiden 2000 und 2001 für die unentgeltliche Wertabgabe unter Ansatz eines Privatanteils von (unstreitig) 12,5 % nur Umsatzsteuer in Höhe von 454,33 DM bzw. 266,21 DM festgesetzt worden sei. Demgemäß sei die Einkommensteuer 2000 und 2001 zu hoch bemessen. Für das Streitjahr 2000 ergebe sich ein zu hoch angesetzter Gewinn von 1.542,47 DM (1.996,80 DM abzüglich 454,33 DM); für 2001 ergebe sich ein solcher von 1.207,15 DM (1.473,36 DM abzüglich 266,21 DM).
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 26. April 2007 IV 299/2006 ab. Es entschied, das FA habe die private PKW-Nutzung nebst darauf entfallender Umsatzsteuer rechnerisch zutreffend ermittelt.
- 5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 12 Nr. 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).
- 6 Die Kläger beantragen,
unter Aufhebung des Urteils des FG Nürnberg vom 26. April 2007 sowie unter Änderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 vom 11. Oktober 2004 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 30. August 2006 die Einkommensteuer 2000 um 394,72 EUR (772 DM) auf 52.987,22 EUR sowie die Einkommensteuer 2001 um 294,50 EUR (576 DM) auf 55.365,76 EUR herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Mit Beschluss vom 28. April 2010 VIII R 54/07 (BFHE 229, 276, BStBl II 2010, 798) hat der Senat das

Bundesministerium der Finanzen (BMF) aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Das BMF ist dem Verfahren beigetreten und hat schriftlich sowie in der mündlichen Verhandlung zu den aufgeworfenen Fragen Stellung genommen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbare Umsatzsteuer nicht zutreffend ermittelt. Sie ist nicht nach ertragsteuerrechtlichen, sondern nach umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu ermitteln.
- 10 1. Nach § 12 Nr. 3 EStG darf die "Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind" weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.
- 11 a) 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 für die Entnahme der privaten Nutzung eines zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Kfz ist diese für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Regelung bestehen nicht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. März 2003 XI R 12/02, BFHE 202, 134, BStBl II 2003, 704; BFH-Beschluss vom 27. Januar 2004 X R 43/02, BFH/NV 2004, 639, m.w.N.).
- 12 Abweichend davon kann die private Nutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen 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 ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt hat, ist das FA zutreffend von der sog. 1 %-Regelung ausgegangen.
- 13 b) Berechnungsgrundlage für den Anteil der privaten Kfz-Nutzung bei Anwendung der 1 %-Regelung ist demnach der Bruttolistenpreis (hier 130.000 DM) einschließlich Umsatzsteuer. Die private Nutzung eines Kfz ist in der Weise zu berücksichtigen, dass der Gewinn, in dem die gesamten Aufwendungen enthalten sind, um den Privatanteil erhöht wird. Mit dieser Regelung soll erreicht werden, dass der Betriebsinhaber hinsichtlich der privaten Nutzung eines Kfz nicht besser gestellt ist als der Steuerpflichtige, der als Privatnutzer sein Kfz im Privatvermögen hält. Da dieser auf die Anschaffung und Nutzung Umsatzsteuer zu zahlen hat, verlangt das Gesetz dem Regelungszweck entsprechend zu Recht, dass als Entnahme der (Brutto-)Listenpreis einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 202, 134, BStBl II 2003, 704; vom 3. Februar 2010 IV R 45/07, BFHE 228, 312, BStBl II 2010, 689).
- 14 2. Die nicht als Betriebsausgabe abziehbare Umsatzsteuer i.S. des § 12 Nr. 3 EStG darf auch bei der ertragsteuerlichen Anwendung der sog. 1 %-Regelung nicht aus der Bemessungsgrundlage von 80 % des so ermittelten Wertes ermittelt werden; Maßstab ist vielmehr die nach umsatzsteuerrechtlichen Kriterien zu ermittelnde Umsatzsteuer.
- 15 a) § 12 Nr. 3 EStG spricht von der "Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind" und knüpft damit an Regelungen des Umsatzsteuer- und nicht des Einkommensteuerrechts an, auch wenn der Begriff "Entnahme" ein einkommensteuerrechtlicher ist. Das beinhaltet aber keinen Verweis auf die besondere Entnahmebewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. Denn bei § 12 Nr. 3 EStG geht es --so auch die Auffassung des BMF-- lediglich darum, die vom Abzugsverbot betroffene Umsatzsteuer tatbestandlich zu definieren und der Höhe nach gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG zutreffend zu erfassen. Demnach ist die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs unter den --hier nicht streitigen-- Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Als Bemessungsgrundlage sind gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die Kosten anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, d.h. die Kosten, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, sind auf die privaten und unternehmerischen Fahrten aufzuteilen (vgl. BFH-Urteile vom 11. März 1999 V R 78/98, BFHE 188, 160; vom 4. November 1999 V R 35/99, BFH/NV 2000, 759; in BFHE 228, 312, BStBl II 2010, 689). Die so ermittelte Umsatzsteuer, die sich ertragsteuerlich auf die Höhe des Gewinns nicht auswirken darf, ist auch diejenige i.S. des § 12 Nr. 3 EStG.
- 16 b) Die Entstehungsgeschichte des § 12 Nr. 3 EStG spricht ebenfalls dafür, dass die "Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind" nach umsatzsteuerrechtlichen Regelungen zu ermitteln ist. Im Zuge der Änderung der Vorschrift durch das Dritte Steueränderungsgesetz (StÄndG) 1967 vom 22. Dezember 1967 (BStBl I 1967, 488) und der damit verbundenen Einführung des Mehrwertsteuergesetzes hat der Gesetzgeber die Abziehbarkeit der Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch zur Gleichstellung von Unternehmern und Nichtunternehmern ausgeschlossen. Lediglich zwecks Gleichstellung zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften, deren Entnahmen nach früherer BFH-Rechtsprechung umsatzsteuerrechtlich nicht zu Eigenverbrauch führten, sondern zu Lieferungen oder Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter, wurde der Geltungsbereich der Norm durch das StÄndG 1971 vom 23. Dezember 1970 (BStBl I 1971, 8) auf "Lieferungen oder sonstige Leistungen, die Entnahmen sind"

ausgedehnt und durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BStBl I 1999, 304) redaktionell an die Anpassung des UStG an die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG angeglichen, d.h. u.a. durch Aufhebung der Eigenverbrauchsbesteuerung und Einführung der Wertabgabenbesteuerung. Eigenverbrauch i.S. der alten Vorschrift war stets der umsatzsteuerliche Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG (vgl. Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 EStG Rz 101). Nämliches gilt für die Bemessung der unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG. Auch insoweit handelt es sich um Normen des Umsatzsteuerrechts, die sich einkommensteuerrechtlich bei der Ermittlung der nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbaren Umsatzsteuer auswirken.

- 17 c) Für eine Anknüpfung an die Regelungen des UStG bei Anwendung des § 12 Nr. 3 EStG spricht auch, dass der Wert der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für die umsatzsteuerrechtliche Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs kein geeigneter Maßstab ist. Der Wert der Nutzungsentnahme geht vom Listenpreis aus und berücksichtigt weder die tatsächlich auf den Betrieb des Fahrzeugs entfallenden Kosten noch die konkreten Nutzungsverhältnisse im Einzelfall (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 188, 160; in BFH/NV 2000, 759; BFH-Beschluss vom 26. Juni 2007 V B 197/05, BFH/NV 2007, 1897). Auch die Frage der Kostendeckelung ist deshalb allenfalls für die Einkommensteuer, nicht aber für die Umsatzsteuer von Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1897).
- 18 Für Zwecke der Umsatzsteuer kann der Unternehmer zur Ermittlung der Kosten, die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs entfallen, aus Vereinfachungsgründen zwar den Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bei der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung zugrunde legen, sofern er für Ertragsteuerzwecke von diesen Werten ausgegangen ist. 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 (vgl. BFH-Urteile in BFHE 188, 160; in BFHE 228, 312, BStBl II 2010, 689; BMF-Schreiben vom 27. August 2004 IV B 7 -S 7300- 70/04, BStBl I 2004, 864, Tz. 2.1). Nur wenn der Unternehmer --anders als im Streitfall-- für Ertragsteuerzwecke die private Nutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen gemäß der sog. Fahrtenbuchregelung ermittelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG), ist dieser Wert auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung maßgebend (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 864, Tz. 2.2). Macht der Unternehmer indes umsatzsteuerlich von der 1 %-Regelung keinen Gebrauch oder werden die pauschalen Wertansätze durch die sog. Kostendeckelung auf die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten begrenzt und liegen die Voraussetzungen der sog. Fahrtenbuchregelung (z.B. wie im Streitfall mangels ordnungsgemäßen Fahrtenbuches) nicht vor, ist der private Nutzungsanteil für Umsatzsteuerzwecke anhand geeigneter Unterlagen im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil in BFHE 188, 160). Fehlen geeignete Unterlagen für die Schätzung, ist der private Nutzungsanteil mit mindestens 50 % zu schätzen, soweit sich aus den besonderen Verhältnissen des Einzelfalles nichts Gegenteiliges ergibt; aus den Gesamtaufwendungen sind die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuscheiden (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 864, Tz. 2.3; vom 18. November 2009 IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl I 2009, 1326, Rdnr. 35; BFH-Urteil in BFHE 188, 160).
- 19 d) Im Ergebnis sind daher der Entnahmewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG und die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs unabhängig voneinander zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil in BFHE 188, 160). Führt der Unternehmer kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch und entscheidet er sich nicht von vornherein auch umsatzsteuerlich für die sog. 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, ist es unvermeidbar, dass die einkommensteuerrechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen voneinander abweichen.
- 20 3. Dabei kommt es nicht auf die in den jeweiligen Umsatzsteuerbescheiden tatsächlich festgesetzte Umsatzsteuer an, denn Umsatzsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid stehen mangels entsprechender gesetzlicher Grundlagen nicht im Verhältnis Grundlagenbescheid - Folgebescheid. Ausschlaggebend ist vielmehr die nach den Regelungen des UStG zu ermittelnde Umsatzsteuer für die private Nutzungsentnahme, die in der Regel allerdings mit den Festsetzungen des jeweiligen Umsatzsteuerbescheids, in dem die Entnahme erfasst ist, korrespondieren wird.
- 21 4. Die nach § 12 Nr. 3 EStG erforderliche Hinzurechnung der Umsatzsteuer hat --davon gehen auch die Beteiligten aus-- auf den Zeitpunkt der Entnahme zu erfolgen. Nach der BFH-Rechtsprechung kommt es bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht darauf an, wann die auf einen Entnahmeeigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer vorangemeldet, festgesetzt oder gezahlt wurde, sondern darauf, wann der Umsatzsteuer auslösende und Selbstkosten verursachende Entnahmetatbestand verwirklicht wurde. Der Teilwert der Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG) hängt von den Selbstkosten ab, die dem Betrieb für die Leistungsabgabe erwachsen. Die Bewertung der Entnahmen richtet sich --auch bei der Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG-- nicht danach, wann die Selbstkosten gezahlt werden, sondern danach, wann der Tatbestand der Entnahme verwirklicht wird; das gilt auch im Hinblick auf die Umsatzsteuer, mit der die Entnahmen belastet sind. Die Entnahme ist abgeschlossen mit der Inanspruchnahme der betrieblichen Leistungen zu Privatzwecken, nicht erst mit der nachfolgenden Zahlung

der Selbstkosten, die durch die Leistungsabgabe verursacht sind (BFH-Urteile vom 8. Oktober 1981 IV R 90/80, juris; vom 25. April 1990 X R 135/87, BFHE 160, 325, BStBl II 1990, 742).

- 22 5. Nach alledem beträgt die nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbare Umsatzsteuer im Streitjahr 2000 lediglich 454,33 DM und im Streitjahr 2001 lediglich 266,21 DM. Soweit das FA bei der Ermittlung der Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit von höherer nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbarer Umsatzsteuer ausgegangen ist, nämlich von 1.996,80 DM für 2000 und 1.473,36 DM für 2001, sind die Einkünfte des Klägers und demzufolge die Einkommensteuer für die Streitjahre entsprechend herabzusetzen.
- 23 Die Berechnung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.