

BFH Urteil vom 9.3.2010, VIII R 24/08

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 9.3.2010, VIII R 24/08

Nutzungsentnahme, mehrere Fahrzeuge, 1 %-Regelung - Fahrzeugbezogene bzw. mehrfache Anwendung der Ein-Prozent-Regel bei Nutzung mehrerer Fahrzeuge durch ausschließlich eine Person - Keine Bindung der Gerichte an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften

Leitsätze

Gehören mehrere Kraftfahrzeuge zu einem Betriebsvermögen, ist § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich auch dann fahrzeugbezogen, also mehrfach anzuwenden, wenn in tatsächlicher Hinsicht feststeht, dass ausschließlich eine Person die Fahrzeuge auch privat genutzt hat (entgegen Tz. 9 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 21. Januar 2002 IV A 6 -S 2177- 1/02, BStBl I 2002, 148) .

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger erzielte in einer Einzelpraxis als Unternehmensberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Den Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. In den Streitjahren (2002 und 2003) hielt er durchgängig zwei, in einem Monat sogar drei Kraftfahrzeuge (Kfz) im Betriebsvermögen, die er auch privat nutzte. Der Kläger führte keine Fahrtenbücher. In ihren Einkommensteuererklärungen ermittelten die Kläger einen privaten Nutzungsanteil für nur jeweils ein Fahrzeug.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) änderte nach einer Außenprüfung die Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 und setzte für alle Fahrzeuge des Klägers private Nutzungsanteile nach der 1 %-Regelung an. Die dagegen gerichteten Einsprüche wies das FA zurück. Mit der Klage machte der Kläger geltend, er könne nicht mehrere Fahrzeuge gleichzeitig privat nutzen; eine Nutzung durch die Klägerin oder andere Angehörige finde nicht statt. Das FA dürfe deshalb nach Tz. 9 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 21. Januar 2002 IV A 6 -S 2177- 1/02 (BStBl I 2002, 148) die 1 %-Regelung nicht mehrmals, sondern nur einmal anwenden und müsse dabei das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis zugrunde legen.
- 3 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1275 veröffentlicht. Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung von Bundesrecht.
- 4 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuer 2002 und 2003 mit der Maßgabe niedriger festzusetzen, dass beim Ansatz der privaten Nutzungsanteile für die zum Betriebsvermögen gehörenden Kfz des Klägers nur von dem Fahrzeug mit dem höchsten Bruttolistenpreis ausgegangen wird.
- 5 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

- 6 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

- 7 II. 1. Das Verfahren wegen Umsatzsteuer 2003 war im Hinblick auf den Geschäftsverteilungsplan des Bundesfinanzhofs (BFH) für das Jahr 2010 abzutrennen und an den zuständigen XI. Senat zu verweisen.
- 8 2. Die Revision ist im Übrigen unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zutreffend hat das FG die privaten Nutzungsanteile für sämtliche zum Betriebsvermögen des Klägers gehörenden Kfz durch mehrfache Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bestimmt. Entgegen der Auffassung des Klägers ist es nicht geboten, die Vorschrift nur einmal anzuwenden, wenn mehrere betriebliche Kfz ausschließlich durch eine Person auch privat genutzt werden.
- 9 a) Für die Bewertung der privaten Nutzung eines Kfz enthält § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG eine spezielle Bewertungsregel (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 59/06, BFH/NV 2009, 1617). Danach ist für jeden Kalendermonat 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen (sog. 1 %-Regelung). Abweichend davon kann nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG 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 (sog. Fahrtenbuchregelung). Da der Kläger keine Fahrtenbücher geführt hat, kommt für die Bewertung der Nutzungsentnahme im Streitfall nur die 1 %-Regelung in Betracht.
- 10 b) § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist grundsätzlich auf jedes betriebliche Fahrzeug einzeln anzuwenden, das auch privat genutzt wird.
- 11 aa) Dafür spricht der Wortlaut der Vorschrift. Zwar regelt sie nicht ausdrücklich den Fall, dass mehrere Kfz in einem Betriebsvermögen auch privat genutzt werden. Sowohl die 1 %-Regelung in Satz 2 des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG als auch die Fahrtenbuchregelung in Satz 3 der Vorschrift stellen aber ausdrücklich auf die Nutzung "eines" Kfz bzw. auf die für "das" Kfz entstehenden Aufwendungen ab. Den Regelungen liegt damit erkennbar eine fahrzeugbezogene Bewertung der Nutzungsentnahmen zugrunde (vgl. BFH-Urteil vom 15. Mai 2002 VI R 132/00, BFHE 199, 230, BStBl II 2003, 311; BFH-Beschluss vom 26. November 2009 VIII B 190/09,

BFH Urteil vom 9.3.2010, VIII R 24/08

BFHE 226, 541), die es grundsätzlich gebietet, für jedes zum Betriebsvermögen zählende und auch privat genutzte Fahrzeug eine gesonderte Bewertung vorzunehmen (vgl. Nolte in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6 EStG Rz 1203b a.E.; Fischer in Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 6 Rz 162c; vgl. auch BFH-Beschluss vom 31. Juli 2009 VIII B 28/09, BFH/NV 2009, 1967). Davon ist der BFH auch im Urteil vom 3. August 2000 III R 2/00 (BFHE 193, 101, BStBl II 2001, 332) ausgegangen, wonach die Wahl der Bewertungsmethode nicht einheitlich ausgeübt werden muss. Die Frage nach der Wahl einer Bewertungsmethode stellt sich nur, wenn für mehrere betriebliche Fahrzeuge, die auch privat genutzt worden sind, die privaten Nutzungsanteile für jedes Fahrzeug gesondert ermittelt werden müssen.

- 12 bb) Aus der Entstehungsgeschichte der Norm ergeben sich keine gegenteiligen Erkenntnisse. Die Begründung für den vom Bundesrat eingebrachten Regelungsvorschlag (vgl. BTDrucks 13/1686, S. 8) befasst sich nicht mit der Frage, ob die Vorschrift bei mehreren Fahrzeugen im Betriebsvermögen mehrfach anzuwenden sein soll, sondern geht ersichtlich vom Grundfall aus, dass nur ein Fahrzeug vorhanden ist und auch privat genutzt wird. Entsprechend soll die Bewertung der Privatnutzung vom Listenpreis "des Kraftfahrzeugs" und damit vom "individuellen Wert des Kraftfahrzeugs" abhängen (vgl. BTDrucks 13/1686, S. 8). Dies bestätigt die fahrzeugbezogene Konzeption der Vorschrift (dazu oben unter 2.a aa), lässt aber keinen Schluss darauf zu, dass bei mehreren Fahrzeugen etwas Abweichendes gelten soll.
- 13 cc) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus systematischen Gründen. Als Bewertungsvorschrift setzt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG den Tatbestand der Entnahme voraus; die Vorschrift begründet keinen speziellen Entnahmetatbestand (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1617). Aus dem Begriff der Entnahme ergibt sich indes nichts für die Auffassung des Klägers, denn jede einzelne Fahrt mit einem betrieblichen Kfz zu betriebsfremden Zwecken erfüllt bereits den Tatbestand einer Nutzungsentnahme und müsste grundsätzlich einzeln bewertet werden. Die dem Kläger möglicherweise vorschwebende zusammenfassende Entnahme der privaten Nutzung eines unbestimmten Fahrzeugs ist damit nicht in Einklang zu bringen. Die Möglichkeit der zusammenfassenden, fahrzeugbezogenen Bewertung mehrerer Nutzungsentnahmen wird vielmehr erst durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG geschaffen. Über die Reichweite des Anwendungsbereichs dieser Norm lassen sich aus dem Entnahmebegriff keine Rückschlüsse ziehen.
- 14 dd) Sinn und Zweck der Vorschrift gebieten ebenfalls keine andere Auslegung. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG dient vor allem der Vereinfachung der Bewertung (vgl. BTDrucks 13/1686, S. 8). Dieser Zweck wird nicht verfehlt, wenn die Norm auf mehrere betriebliche Fahrzeuge jeweils einzeln angewandt wird, die auch privat genutzt worden

BFH Urteil vom 9.3.2010, VIII R 24/08

sind. Umgekehrt würde jedes andere Auslegungsergebnis den Normzweck eher gefährden, da wegen der fahrzeugbezogenen Konzeption der Norm unvermeidliche, auch administrative Schwierigkeiten bei ihrer Anwendung entstehen, wenn der Grundsatz verlassen wird, dass für jedes auch privat genutzte Fahrzeug eine Bewertung nach der 1 %-Regelung vorzunehmen ist (vgl. Urban, Finanz-Rundschau --FR-- 1997, 661; Hoffmann, EFG 2008, 1277, 1278).

- 15 ee) Diese Auslegung führt auch nicht zu vermeidbaren Härten. Zwar vervielfältigt die mehrfache Anwendung der 1 %-Regelung den zu versteuernden privaten Nutzungsanteil ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Umfang der Privatnutzung. Das ist jedoch Folge der vom tatsächlichen Nutzungsumfang absehenden Konzeption der Typisierungsvorschrift und führt insbesondere nicht zur Verfassungswidrigkeit der typisierenden Ermittlung der privaten Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, denn die gesetzliche Typisierung ist insoweit nicht zwingend, sondern widerlegbar (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 24. Februar 2000 III R 59/98, BFHE 191, 286, BStBl II 2000, 273; in BFH/NV 2009, 1617). Der Steuerpflichtige hat jederzeit die Möglichkeit, den privaten Nutzungsanteil den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend durch Führung eines Fahrtenbuchs zu ermitteln (BFH-Urteil vom 1. März 2001 IV R 27/00, BFHE 195, 200, BStBl II 2001, 403).
- 16 Entgegen der Auffassung des Klägers besteht deshalb auch keine Veranlassung zu einer verfassungskonformen Auslegung der Vorschrift. Als ungerecht empfundenen oder den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Ergebnissen der 1 %-Regelung kann der Steuerpflichtige ausweichen, indem er von der zumutbaren Möglichkeit Gebrauch macht, den privaten Nutzungsumfang durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nachzuweisen. In diesem Fall besteht auch das vom Kläger behauptete Verifikationsdefizit nicht.
- 17 c) Etwas anderes ergibt sich auch nicht unter den besonderen Umständen des Streitfalles. Gehören mehrere Kfz zu einem Betriebsvermögen, ist § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich auch dann fahrzeugbezogen, also mehrfach anzuwenden, wenn in tatsächlicher Hinsicht feststeht, dass ausschließlich eine Person die Fahrzeuge auch privat genutzt hat.
- 18 aa) Zu Recht hat das FG angenommen, dass es für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nicht darauf ankommt, wie viele Personen die Fahrzeuge privat nutzen (Hoffmann, EFG 2008, 1277; HHR/Musil, § 4 EStG Rz 80). Zwar wird, wenn nur eine Person abwechselnd mehrere Fahrzeuge nutzt, dem Betrieb zu jeder Zeit nur jeweils ein Fahrzeug entzogen; auch führt die mehrfache Anwendung der 1 %-Regelung dazu, dass bei konstanter Summe aller Privatfahrten der private Nutzungsanteil mit einem Mehrfachen dessen angesetzt werden muss, mit dem er

anzusetzen wäre, wenn der Steuerpflichtige nur eines der Fahrzeuge für Privatfahrten genutzt hätte und diese Tatsache nachweisen könnte. Indes ergeben sich weder aus dem Wortlaut der Norm noch aus deren Entstehungsgeschichte Hinweise darauf, dass die --wie dargelegt-- fahrzeugbezogene Konzeption der Vorschrift für Sonderfälle ergänzt werden sollte durch eine personenbezogene Betrachtung (so schon Urban, FR 1996, 741, und ders. FR 1997, 661, 663). Auch für eine am Zweck der Vorschrift ausgerichtete einschränkende oder verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift besteht nach dem oben Dargelegten keine Veranlassung. Der Steuerpflichtige kann auch in diesem Sonderfall Fahrtenbücher führen und dadurch jederzeit die Besteuerung der Privatanteile mit den tatsächlichen Kosten herbeiführen. Entscheidet er sich nicht dafür, gebietet es der mit der Typisierung verfolgte Vereinfachungszweck, die Norm entsprechend ihrer fahrzeugbezogenen Konzeption ohne Rücksicht auf die Zahl der Nutzer für mehrere Fahrzeuge mehrfach anzuwenden.

- 19 bb) Aus Tz. 9 Satz 2 des BMF-Schreibens in BStBl I 2002, 148 ergibt sich für den Streitfall nichts anderes. Danach soll der 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 (zustimmend: Schmidt/Glanegger, EStG, 28. Aufl., § 6 Rz 421; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz E 110; Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 404.9; Meurer in Lademann, EStG, § 6 EStG Rz 889; Herrmann in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 6 Rz 399). Die Vorschrift ist für die Streitjahre (2002, 2003) anwendbar. Zwar ist das BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 148 ersetzt worden durch das BMF-Schreiben vom 18. November 2009 IV C 6 - S 2177/07/10004 (BStBl I 2009, 1326). Dieses enthält keine entsprechende Vorschrift mehr. Die insoweit neu gefasste Tz. 12 des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 1326 ist aber nach der Übergangsvorschrift in Tz. 36 desselben Schreibens erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.
- 20 Dem Kläger ist zuzugeben, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Verwaltungsvorschrift ihrem Wortlaut nach in seinem Fall erfüllt sein könnten. Das FA steht demgegenüber auf dem Standpunkt, der Kläger habe trotz Vorlage einer eidesstattlichen Versicherung seiner Ehefrau nicht glaubhaft gemacht, die im Streit stehenden Kfz ausschließlich selbst genutzt zu haben. Auch hat das FA im Revisionsverfahren behauptet, den Umständen des Falles insoweit Rechnung getragen zu haben, als es für den Übergangsmont März 2003, in dem drei Fahrzeuge zur Verfügung standen, nur Privatanteile für zwei Fahrzeuge berücksichtigt habe, was nach Aktenlage nicht zutrifft.
- 21 Das FG hat es im Ergebnis gleichwohl zu Recht abgelehnt, im Streitfall zu

BFH Urteil vom 9.3.2010, VIII R 24/08

prüfen, ob das FA die Verwaltungsvorschrift nicht anwenden musste. Zutreffend hat das FG darauf hingewiesen, dass es in rechtlicher Hinsicht an die in Tz. 9 des BMF-Schreibens in BStBl I 2002, 148 zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung der Verwaltung nicht gebunden wäre, wenn es sich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift handelte. Mangels Rechtsnormqualität sind solche Verwaltungsvorschriften für die Gerichte nicht beachtlich (vgl. nur BFH-Beschluss vom 4. Dezember 2008 XI B 250/07, BFH/NV 2009, 394). Das FG hat weiter ausgeführt, der Kläger könne die Anwendung der Verwaltungsvorschrift auch dann nicht verlangen, wenn es sich um eine Billigkeitsvorschrift handelte, da sie außerhalb des gesetzlichen Rahmens liege (zustimmend Hoffmann, EFG 2008, 1277, 1278). Der Senat kann offenlassen, ob er sich dieser Auffassung des FG anschließen könnte. Zumindest aber könnte der Kläger die Anwendung einer Billigkeitsregelung im vorliegenden Verfahren nicht durchsetzen. Die Klage richtet sich allein gegen die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung. Über die Frage einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 Satz 1 der Abgabenordnung muss grundsätzlich in einem eigenständigen Verwaltungsverfahren entschieden werden. Daran fehlt es. Deshalb kann darüber im Streitverfahren nicht entschieden werden (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 18. November 1998 X R 110/95, BFHE 187, 488, BStBl II 1999, 225, und vom 21. September 2000 IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178). Vor diesem Hintergrund kann der Senat auch nicht zu der Frage Stellung nehmen, ob der Kläger Anspruch auf eine Billigkeitsentscheidung haben könnte, wenn und soweit er im Vertrauen auf die Verwaltungsvorschrift in Tz. 9 Satz 2 des BMF-Schreibens in BStBl I 2002, 148 davon abgesehen haben sollte, Fahrtenbücher zu führen.