

Urteil vom 03. Februar 2010, IV R 45/07

Nach der 1 %-Regelung ermittelte Entnahme für die private PKW-Nutzung bei Landwirt mit Durchschnittssatz-Besteuerung gemäß § 24 UStG nicht um fiktive Umsatzsteuer zu erhöhen - Einschränkung der Klagebefugnis von Gesellschaftern einer Personengesellschaft

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 3, EStG § 12 Nr 3, EStG § 13, FGO § 48 Abs 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 9a, UStG § 24 Abs 1 S 1 Nr 3 S 3, UStG § 24 Abs 1 S 1 Nr 3 S 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 09. Juli 2007, Az: 13 K 509/06

Leitsätze

Die Entnahme eines Landwirts, der die private PKW-Nutzung nach der 1 %-Regelung ermittelt und die Umsatzsteuer pauschaliert, ist nicht um eine fiktive Umsatzsteuer zu erhöhen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Gesellschafter sind H (Vater) und J (Sohn). Die Klägerin ermittelt den Gewinn durch Bestandsvergleich für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (1. Juli bis 30. Juni). Die Entnahme für die private Nutzung eines im Jahr 1989 angeschafften PKW setzte sie nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit 1 % des Bruttolistenpreises für jeden Kalendermonat an. Ihre Umsätze unterwirft die Klägerin der Durchschnittssatz-Besteuerung gemäß § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).
- 2 Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, der Privatanteil für den PKW sei um darauf entfallende Umsatzsteuer i.S. des § 24 UStG zu erhöhen, die er folgendermaßen berechnete:
- 3

Bruttolistenpreis	17.800 €
davon Privatanteil	12 % 2.136 €
davon mit Umsatzsteuer belastet	80 % 1.708 €
darauf Umsatzsteuer (§ 24 UStG)	9 % 154 €
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ entsprechend geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre (2002 und 2003). Der Einspruch hatte im vorliegenden Streitpunkt keinen Erfolg.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1752 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision macht das FA geltend, das FG gehe zu Unrecht davon aus, das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG greife bei einem nach § 24 UStG durchschnittsbesteuerten Landwirt nicht ein. Nach dieser Vorschrift glichen sich zwar Umsatzsteuer und Vorsteuer aus. Da der pauschalierende Landwirt im Gegensatz zum Regelversteuerer die Ausgaben für die dem Unternehmen zugeordneten Gegenstände, die er auch außerhalb des Unternehmens nutze, in voller Höhe, einschließlich der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Betriebsausgaben buchen könne, wirkten sich beim pauschalierenden Landwirt jedoch auch die Kosten (hier: in Rechnung gestellte Vorsteuern) aus, die wirtschaftlich nicht den Betrieb betreffen. Dabei handele es sich um die nicht durch das Unternehmen veranlassten Vorsteuerbeträge, die auf die private Nutzung des dem Unternehmen zugeordneten Wirtschaftsguts

(hier: PKW) entfielen. Um diese Kosten, die dem Grunde nach nicht abzugsfähig seien, da sie wirtschaftlich nicht durch den Betrieb veranlasst seien, zu kompensieren, habe es die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen zugelassen, die Nutzungsentnahme um den sich aus § 24 Abs. 1 UStG ergebenden Durchschnittssteuersatz zu erhöhen. Eine Aufteilung der einzelnen Kosten in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben bleibe dem Landwirt dadurch erspart.

- 7** Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 9** Das FA verkenne, dass dem Regelversteuerer die Vorsteuer erstattet werde. Der pauschalierende Landwirt habe deshalb zwar höhere Betriebsausgaben, stehe sich im Ergebnis jedoch schlechter, weil er die Vorsteuern lediglich als Betriebsausgaben abziehen könne.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision des FA ist nicht begründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11** 1. Die von Vater und Sohn als Gesellschafter der GbR erhobene Klage ist dahingehend auszulegen, dass die GbR als Klägerin anzusehen ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. November 2007 IV R 81/05, BFHE 220, 94, BStBl II 2008, 561, unter II.1. der Gründe).
- 12** a) Feststellungsbescheide, in denen der Gewinn der Gesellschafter aus ihrer Beteiligung als Grundlage für die Veranlagung zur Einkommensteuer festgestellt wird, richten sich zwar ihrem Inhalt und ihren beabsichtigten Wirkungen nach gegen die Gesellschafter. Deren Klagebefugnis wird jedoch durch § 48 Abs. 1 FGO eingeschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 1989 IV R 23/89, BFHE 159, 15, BStBl II 1990, 333, unter 1.a der Gründe, zu § 48 Abs. 1 FGO a.F.). Diese Regelung ist dahin zu verstehen, dass die Personengesellschaft, ihrerseits vertreten durch ihre(n) Geschäftsführer, als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid erheben kann, der sich inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die einzelnen Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer richtet (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 2008 IV R 16/06, BFH/NV 2009, 783, unter II.1. der Gründe, m.w.N.). Den Gesellschaftern steht daneben eine eigene Klagebefugnis nur zu, soweit in ihrer Person die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 3 bis 5 FGO erfüllt sind.
- 13** b) Nach dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung ist im Zweifelsfall anzunehmen, dass das Rechtsmittel eingelegt werden sollte, das zulässig ist (BFH-Urteil in BFHE 220, 94, BStBl II 2008, 561, unter II.1. der Gründe, m.w.N.). Im Streitfall waren Vater und Sohn persönlich nicht klagebefugt (BFH-Urteil vom 17. Oktober 1985 IV R 34/84, BFH/NV 1987, 374, unter 2. der Gründe). Sie konnten nur als vertretungsberechtigte Geschäftsführer der GbR eine zulässige Klage erheben (vgl. BFH-Urteil vom 19. April 2007 IV R 28/05, BFHE 218, 75, BStBl II 2007, 704, unter II.1.c der Gründe). Diese ist daher Klägerin.
- 14** 2. Die Entnahme eines Landwirts, der die private PKW-Nutzung nach der 1 %-Regelung ermittelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) und die Umsätze gemäß § 24 UStG nach Durchschnittssätzen versteuert, ist nicht um eine fiktive entnahmebedingte Umsatzsteuer zu erhöhen. Das Abzugsverbot nach § 12 Nr. 3 EStG greift nicht ein.
- 15** a) Die Nutzung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts für betriebsfremde Zwecke stellt eine Nutzungsentnahme dar. Der Gewinn des Betriebs ist deshalb nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG um den auf die betriebsfremde Nutzung entfallenden Aufwand zu erhöhen (u.a. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 59/06, BFH/NV 2009, 1617, unter II.1. der Gründe, m.w.N.).
- 16** b) Zwar sind Nutzungsentnahmen nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich mit dem durch die Nutzung verursachten Aufwand, d.h. mit den tatsächlichen Selbstkosten zu bewerten; die Bewertung mit dem Teilwert nach

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG betrifft Sachentnahmen (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1617, unter II.4.c aa der Gründe, m.w.N.). Die Bewertung der privaten Kfz-Nutzung richtet sich jedoch nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG.

- 17** aa) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung ist die private Nutzung eines Kfz für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. 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.
- 18** bb) § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist eine spezialgesetzliche Bewertungsregel. Nur wenn sie nicht eingreift (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG), ist die Nutzungsentnahme nach allgemeinen Regeln mit dem darauf entfallenden Aufwand zu bewerten (vgl. BFH-Urteile vom 26. April 2006 X R 35/05, BFHE 214, 61, BStBl II 2007, 445, unter II.3. der Gründe; in BFH/NV 2009, 1617, unter II.1.).
- 19** c) Die Bewertung der Nutzungsentnahme für die private Kfz-Nutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bietet danach bei einem nach § 24 UStG pauschalierenden Landwirt keinen Raum für den gewinnerhöhenden Ansatz einer fiktiven Umsatzsteuer, wie das FG zutreffend entschieden hat (gl.A. Urteile des FG Düsseldorf vom 28. März 2007 7 K 3373/06 E, Recht der Landwirtschaft 2007, 277, und vom 7. Dezember 2005 7 K 2342/04 E, juris; Oberfinanzdirektion --OFD-- Rheinland, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 38/2007 vom 11. Mai 2007, Der Betrieb --DB-- 2007, 1382; Leingärtner/Zaisch, Besteuerung der Landwirte, Kap. 45, Rz 49; a.A. Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, B Rz 479a; OFD Magdeburg, Verfügung vom 21. Januar 2008, S 2230 - 154 - St 212, S 2177 - 1 - St 212, juris; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2008/50 vom 4. September 2008 VI 306 -S 2227- 115/12, juris).
- 20** aa) Bemessungsgrundlage der 1 %-Regelung ist der inländische Listenpreis des PKW einschließlich der Umsatzsteuer. Diese Regelung verhindert, dass ein Betriebsinhaber hinsichtlich der privaten Nutzung eines Kfz besser gestellt wird als eine Privatperson, die auf die Anschaffung und Nutzung ihres privat genutzten Kfz Umsatzsteuer zu zahlen hat; sie entspricht auch der Wertung des § 12 Nr. 3 EStG, wonach die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, nicht abgezogen werden darf (BFH-Urteil vom 6. März 2003 XI R 12/02, BFHE 202, 134, BStBl II 2003, 704, unter II.1. der Gründe).
- 21** bb) Davon abgesehen ist jedoch die Frage, ob und in welcher Höhe auf den Entnahmevorgang Umsatzsteuer entfällt, für die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung unerheblich (BFH-Urteil vom 30. Juli 2003 X R 70/01, BFH/NV 2003, 1580, unter II.1. der Gründe, zur Ermittlung der privaten Kfz-Nutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bei einem Regelversteuerer). Die 1 %-Regelung führt zu einem typisierenden Ansatz, der einzelfallbezogenen Korrekturen nicht zugänglich ist (vgl. u.a. BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 1617, unter II.4.a bb der Gründe; vom 24. Februar 2000 III R 59/98, BFHE 191, 286, BStBl II 2000, 273, unter II.4. der Gründe). Auf die Höhe und die Zusammensetzung der tatsächlich entstandenen (Selbst-)Kosten kommt es bei dieser Sachlage ebenso wenig an, wie auf die Frage, ob die Umsatzsteuer Bestandteil dieser Kosten ist (a.A. Felsmann, a.a.O., B Rz 479a).
- 22** d) Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG greift bei einem nach § 24 UStG pauschalierenden Landwirt nicht ein, wie das FG ebenfalls zutreffend entschieden hat (gl.A. OFD Rheinland in DB 2007, 1382). Zwar ist nach § 12 Nr. 3 EStG u.a. die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, nicht abziehbar. Ein nach § 24 UStG pauschalierender Landwirt hat jedoch auf die Entnahme keine Umsatzsteuer zu entrichten.
- 23** e) Soweit das FA meint, eine andere Auslegung des § 12 Nr. 3 EStG sei zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Bevorzugung pauschalierender Landwirte (§ 24 UStG) gegenüber Regelversteuerern geboten, folgt ihm der Senat nicht (ebenso zur Frage der Benachteiligung eines Regelversteuerers gegenüber einem nicht umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer BFH-Urteile in BFHE 202, 134, BStBl II 2003, 704; in BFH/NV 2003, 1580; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen mit Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 30. Juni 2004 2 BvR 1931/03). Denn anders als ein Regelversteuerer, der bei betrieblichen Ausgaben wegen des Vorsteuerabzugs mit der gezahlten Umsatzsteuer nicht belastet ist, kann ein pauschalierender Landwirt den Vorsteuerabzug nicht in Anspruch nehmen.
- 24** Er ist daher im Unterschied zum Regelversteuerer bei betrieblichen Ausgaben (auch) mit der darin enthaltenen Umsatzsteuer belastet; dem trägt der Betriebsausgabenabzug der gezahlten Umsatzsteuer Rechnung. Soweit der Regelversteuerer auf Nutzungsentnahmen Umsatzsteuer zu entrichten hat (§ 3 Abs. 9a und § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) wird damit im Ergebnis lediglich der darauf entfallende Vorsteuerabzug rückgängig gemacht, während dem

pauschalierenden Landwirt der Vorsteuerabzug von vornherein insgesamt nicht zusteht. Die Unterschiede in der Anwendung des § 12 Nr. 3 EStG sind daher Folge der Unterschiede zwischen Regel- und Pauschalversteuerung bei der Umsatzsteuer und rechtfertigen eine andere Auslegung dieser Vorschrift nicht (ähnlich BFH-Urteil in BFHE 202, 134, BStBl II 2003, 704, unter II.2. der Gründe).

- 25** f) Die angefochtene Entscheidung entspricht diesen Grundsätzen. Die Klägerin hat die private PKW-Nutzung ihrer Gesellschafter nach der 1 %-Regelung ermittelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) und die Umsätze gemäß § 24 UStG nach Durchschnittssätzen versteuert. Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA die Entnahmen für die private PKW-Nutzung zu Unrecht um 9 % wegen nicht abzugsfähiger Umsatzsteuer erhöht hat. Die dagegen gerichtete Revision des FA konnte keinen Erfolg haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de