

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 6.3.2003, XI R 12/02

Einkommensteuerrechtliche Berechnung der privaten Kfz-Nutzung

Leitsätze

Berechnungsgrundlage für die private Kfz-Nutzung ist der Listenpreis einschließlich der Umsatzsteuer.

Tatbestand

I. Streitig ist, wie der Entnahmewert für die private Kfz-Nutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 1 % des inländischen Listenpreises zu berechnen ist.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist selbständiger Augenoptiker; er ermittelt seinen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG. Zum Betriebsvermögen gehörten im Streitjahr 1997 zwei Fahrzeuge, die nacheinander genutzt wurden:

Fahrzeugtyp Zeitraum der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen	Bruttolistenpreis
PKW Honda 1. Januar bis 30. September 1997	29 369,88 DM
PKW Honda Civic Coupe 1. Oktober bis 31. Dezember 1997	35 040,00 DM

Die Kläger errechneten einen Entnahmewert von 3 301 DM.

Der Entnahmewert für die private Kfz-Nutzung sei gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit 1 % vom Bruttolistenpreis und nicht mit 1,15 % festgelegt. Er, der Kläger, habe entsprechend Tz. 17 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 29. Mai 2000 betreffend Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen (BStBl I 2000, 819) wie folgt gebucht:

Privatentnahme 3 685,60 DM	an private PKW-Nutzung	3 301,00 DM
	an Umsatzsteuer	384,60 DM

Demgegenüber berechnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den privaten Nutzungsanteil folgendermaßen:

1 % von 29 300 DM x 9 Monate	2 637 DM
1 % von 35 000 DM x 3 Monate	1 050 DM
Entnahmewert	3 687 DM

Der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ermittelte Wert enthalte keinen Umsatzsteueranteil. Das FA erhöhte den erklärten Gewinn von 41 391 DM um 385 DM (3 686 DM ./ 3 301 DM). Korrekt hätte der Kläger buchen müssen:

Privatentnahme 4 129,44 DM	an private PKW-Nutzung	3 687,00 DM
	an Umsatzsteuer	442,44 DM

Der Einspruch der Kläger wurde zurückgewiesen. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab.

Im Revisionsverfahren tragen die Kläger vor:

1. Nach dem Gesetzeswortlaut seien 1 % der Anschaffungskosten als Privatentnahmen in der Bilanz anzusetzen. Dieser Prozentsatz dürfe nicht noch zusätzlich mit Umsatzsteuer belastet werden. § 6 EStG regle nicht den Wertansatz in der Gewinn- und Verlustrechnung, die hier keine Bedeutung habe. Anderenfalls hätte der Gesetzgeber die Wertermittlung in § 4 Abs. 5 oder Abs. 6 EStG regeln müssen. Auch nach dem Schreiben des BMF vom 21. Januar 2002 (BStBl I 2002, 148) seien als Privatentnahmen 1 % des inländischen Listenpreises anzusetzen.

2. Die Verfahrensweise des FA sei nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar. Nicht umsatzsteuerpflichtige Unternehmer (wie z.B. Ärzte) hätten nur eine Privatentnahme von 1 % zu berücksichtigen.

3. Die Berechnung des FA führe zur Doppelbelastung mit Umsatzsteuer. Auf den Anschaffungspreis (einschließlich Umsatzsteuer) müsse nochmals Umsatzsteuer bezahlt werden.

Die Kläger beantragen sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und Änderung der Verwaltungsentscheidungen die Steuer nach einem Gewinn von 41 391 DM festzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision wird gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet zurückgewiesen. Die Entscheidung des FG ist im Ergebnis nicht zu beanstanden.

1. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 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 (zur Verfassungsmäßigkeit vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. März 2001 IV R 27/00, BFHE 195, 200, BStBl II 2001, 403; BFH-Beschluss vom 11. März 2002 XI B 54/01, BFH/NV 2002, 1024). Berechnungsgrundlage für den Anteil der privaten Kfz-Nutzung ist demnach der Bruttolistenpreis. 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 Maßstab der Listenpreis einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen ist. Dieser Ansatz entspricht auch der Wertung des § 12 Nr. 3 EStG, wonach die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, nicht abgezogen werden darf; insoweit ist die Umsatzsteuer keine Betriebsausgabe.

2. Nach dieser Rechtslage ist die Nutzungsentnahme zutreffend mit 1 % des jeweiligen Bruttolistenpreises, insgesamt also mit 3 687 DM berechnet worden. Die auf diesen Entnahmevergang entfallende Umsatzsteuer wirkt sich auf die Höhe des Gewinns nicht aus, da sie nach § 12 Nr. 3 EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbar ist (Schmidt/Glanegger, Einkommensteuergesetz, 21. Aufl., 2002, § 6 Rz. 425, Stichwort "Umsatzsteuer").

Soweit die Kläger rügen, dass die Berechnung des FA nicht mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vereinbar sei, kann ihnen nicht gefolgt werden. Ertragsteuerrechtlich werden nicht umsatzsteuerpflichtige Unternehmer (wie z.B. Ärzte) nicht ungleich behandelt; § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG macht insoweit keine Unterschiede. Umsatzsteuerrechtlich können sie die im Bruttolistenpreis enthaltene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer absetzen (vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes).

Ob die Berechnung des FA umsatzsteuerrechtlich zu einer Doppelbelastung mit Umsatzsteuer führt, ist hier nicht zu entscheiden (dazu vgl. BFH-Urteil vom 11. März 1999 V R 78/98, BFHE 188, 160, BFH/NV 1999, 1178); diese Frage ist für die Berechnung der Einkommensteuer ohne Bedeutung.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren nicht statthaft (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 5. Aufl., 2002, § 139 Rz. 32).