

BFH-Urteil vom 5. Juni 2014
(Az. XI R 2/12 – BFH/NV 2014 S. 1864)

**„Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW an einen
Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung“**

Leitsätze:

1. Die PKW-Überlassung an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung unterliegt der Umsatzsteuer, wenn ein - im Einzelfall zu prüfender - Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung im Sinne eines Entgelts besteht oder wenn die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe (wie z.B. bei der PKW-Nutzung aufgrund eines Gesellschaftsverhältnisses) gegeben sind.
2. In beiden Fällen kann die Bemessungsgrundlage entsprechend den von der Finanzverwaltung getroffenen Vereinfachungsregelungen geschätzt werden; hierbei handelt es sich jeweils um eine einheitliche Schätzung, die der Unternehmer nur insgesamt oder gar nicht in Anspruch nehmen kann.

Gesetzliche Grundlagen:

UStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 9a Nr. 1, Abs. 12 Satz 2, § 10 Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; **ESTG:** § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 8 Abs. 2 Satz 3; **FGO:** § 76 Abs. 1, § 96 Abs. 1 Satz 1

Vorinstanz:

FG Rheinland-Pfalz vom 25. November 2010 (6 K 2515/09)

I. Sachlage

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb während der Jahre 2004 bis 2006 (Streitjahre) ein Unternehmen, dessen Gegenstand u.a. die Ver-

legung von Kabeln und Leerrohren sowie der Straßenbau waren. Ihr Stammkapital hielt zu 90 % ihr Gesellschafter-Geschäftsführer.

Dieser wohnte in den Streitjahren in X. Der Sitz und das eingerichtete Büro der Klägerin befanden sich in der Zeit vom 1. Januar 2003 bis zum 30. September 2004 in Y. Ab dem 1. Oktober 2004 wurde für die Klägerin in Z ein Büro eingerichtet.

Die Klägerin hatte dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Arbeitsvertrag einen Anspruch auf ein Firmenfahrzeug (PKW) der Mittelklasse eingeräumt. Die Überlassung umfasste sowohl die Nutzung für dienstliche als auch für private Fahrten. Die Klägerin stellte dem Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren nacheinander zwei ihrer PKW zur Verfügung, die dieser auch zu privaten Zwecken nutzte. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

Der lohnsteuerrechtlich als geldwerter Vorteil behandelte Betrag wurde monatlich als Lohnaufwand gebucht und der Lohnsteuer unterworfen. Im Rahmen der Lohnversteuerung wurde die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht angewendet.

Im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung erhöhte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -FA-) die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Höhe des Zuschlags nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für Fahrten zwischen der Wohnung des Klägers in X und der Arbeitsstätte in Y bzw. in Z.

Die gegen die entsprechenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheide vom 8. Januar 2009 eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. Oktober 2009 als unbegründet zurück.

Mit der Klage brachte die Klägerin vor, der Gesellschafter-Geschäftsführer habe die PKW nicht für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Niederlassung der Klägerin verwendet. Denn er habe bei den Montagearbeiten vor Ort mitgewirkt, indem er einer „Montagegruppe“ vorgestanden habe. Daher habe er für die Fahrten von seiner Wohnung zu dem Ort der jeweiligen Montagearbeiten gemeinsam mit anderen Arbeitnehmern der Klägerin einen Kleintransporter genutzt. Das Büro der Klägerin habe er mit dem Kleintransporter aufgesucht.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Könne ein dem Unternehmen zugeordneter PKW auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, sei unabhängig von der tatsächlichen PKW-Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG zu berücksichtigen. Der Anscheinsbeweis, wonach ein für private Zwecke zur Verfügung gestellter Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werde, sei auch aufgrund des Ergebnisses einer in der mündlichen Verhandlung durchgeführten Vernehmung zweier Zeugen - des Bruders des Gesellschafter-Geschäftsführers sowie der Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers - nicht entkräftet worden.

Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen und formellen Rechts.

Das FG habe § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG unzutreffend ausgelegt. Der nach dieser Vorschrift vorzunehmende Zuschlag hänge nach den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 4. April 2008 (VI R 85/04 - BFHE 221, 11, BStBl. II 2008, 887 und VI R 68/05 - BFHE 221, 17, BStBl. II 2008, 890) und entgegen der Vorentscheidung davon ab, wie häufig ein PKW tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwendet worden sei. Da nach diesen Entscheidungen der Zuschlag nur dann in Betracht komme, wenn der PKW an mindestens 15 Tagen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 221, 11, BStBl. II 2008, 887, unter II.2.b) genutzt worden sei, die Beweisaufnahme jedoch ergeben habe, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die PKW sporadisch - weniger als einmal wöchentlich - für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt habe, sei von der Vornahme eines Zuschlags gänzlich Abstand zu nehmen. Insoweit habe das FG die Zeugenaussagen unzutreffend gewürdigt und damit gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen.

Überdies stützt die Klägerin ihre Revision darauf, dass das FG seiner Aufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 FGO nicht nachgekommen sei. Es hätte - bei Berücksichtigung der zuvor genannten BFH-Rechtsprechung - aufklären müssen, wie häufig der Gesellschafter-Geschäftsführer die PKW für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt habe.

Die Klägerin beantragt,

- das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 14. Oktober 2009 und die Umsatzsteuerbescheide für 2004, 2005 und 2006 vom 8. Januar 2009 dahingehend zu ändern, dass keine Fahrten des Gesellschafter-Geschäftsführers der Klägerin zwischen Wohnort und dem Büro der Klägerin der Umsatzsteuer unterworfen werden,
- hilfsweise, die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

Das FA beantragt,

- die Revision zurückzuweisen.

Es hält die Vorentscheidung für zutreffend und tritt der Revision der Klägerin entgegen.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

Zu Unrecht ist das FG ohne weitere Feststellungen davon ausgegangen, dass die PKW-Überlassung als Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei, obwohl die PKW-Nutzung auch auf dem Gesellschafterverhältnis beruhen kann. Auch halten seine Ausführungen zur Schätzung der Bemessungsgrundlage einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.

1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Überlässt ein Arbeitgeber einem Gesellschafter-Geschäftsführer einen PKW zur privaten Nutzung, kann ein Teil der Arbeitsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer (Arbeitnehmer) Entgelt für diese Nutzungsüberlassung sein.

a) Sachzuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer - ohne ein dafür besonders berechnetes Entgelt - sind dann als entgeltlicher Umsatz i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG zu beurteilen, wenn diese Leistung auf eine vereinbarte oder übliche (andere) Gegenleistung zielt. Diese kann in einem Anteil der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers gesehen werden, der vom Barlohn nicht abgegolten wird (BFH-Urteil vom 10. Juni 1999, V R 87/98, BFHE 189, 196, BStBl. II 1999, 580, unter II. 1.a). Besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung, handelt es sich um einen tauschähnlichen Umsatz (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG), bei dem ein Teil der Arbeitsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers Entgelt für die sonstige Leistung (der Nutzungsüberlassung des PKW) ist (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2009, V R 24/08, BFHE 226, 364, BStBl. II 2010, 854, unter II. 1., m.w.N.).

b) Dementsprechend liegt in den Fällen der Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW an einen Gesellschafter-Geschäftsführer ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung vor, wenn die Überlassung bei Würdigung der Umstände des Einzelfalls als (üblicher) Vergütungsbestandteil anzusehen ist (BFH-Urteile in BFHE 189, 196, BStBl. II 1999, 580, unter II. 1.b; vom 31. Juli 2008, V R 74/05, BFH/NV 2009, 226, unter II. 2.c; in BFHE 226, 364, BStBl. II 2010, 854, unter II. 1.; BFH-Beschluss vom 26. September 2000, V B 7/00, BFH/NV 2001, 350, unter II. 2.).

c) Dagegen begründet es noch keinen unmittelbaren Zusammenhang im Sinne eines Entgelts zwischen der Nutzungsüberlassung und der Arbeitsleistung, dass die Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW von dem Arbeitgeber an einen Gesellschafter-Geschäftsführer auf dem Dienstverhältnis beruht (BFH-Urteile in BFHE 189, 196, BStBl. II 1999, 580, unter II. 1.a; in BFH/NV 2009, 226, unter II. 2.c). Das Fehlen einer Entgeltzahlung kann auch nicht durch den Umstand aufgewogen werden, dass im Rahmen der Einkommensteuer die private Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes als ein quantifizierbarer geldwerter Vorteil und somit in gewisser Weise als ein Teil der Vergütung angesehen wird, auf die der Begünstigte als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung eines Gegenstandes verzichtet hat (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 18. Juli 2013 C-210/11 und C-211/11 „Medicom und Maison Patrice Alard“, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung -HFR- 2013, 853, Deutsches Steuerrecht 2013, 1604, Rz 28).

2. Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt wird durch § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG gleichgestellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH einen dem Unternehmen zugeordneten PKW in seiner Eigenschaft als Gesellschafter zu privaten Zwecken nutzt, ohne dass er hierfür eine Gegenleistung erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 2010, XI R 32/08, BFHE 230, 272, BStBl. II 2010, 1079, Rz 22; Nieskens in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3 Rz 1682; Tehler in Reiß/ Kraeusel/Langer, UStG § 1 Rz 401.10; Verfügung der Oberfinanzdirektion -OFD- Frankfurt a.M. vom 23. April 2007, S 7100 A - 68 - St 11, Umsatzsteuer-Rundschau 2007, 864, Teil B, Tz 1.; Verfügung der OFD Niedersachsen vom 22. August 2012, S 7100-421-St 172, USt-Kartei ND § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG S 7100 Karte 32, Tz 2.).

3. Die Vorentscheidung ist aufzuheben.

Das FG ist ohne weitere Feststellungen davon ausgegangen, dass die streitbefangene PKW-Nutzung auf Grundlage des zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Klägerin bestehenden Arbeitsverhältnisses erfolgte. Die Sache ist nicht spruchreif; sie geht deshalb zur Nachholung der fehlenden Feststellungen an das FG zurück.

a) Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob und ggf. inwieweit die PKW-Überlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer als Gegenleistung für seine Arbeitsleistung als Geschäftsführer erfolgte oder ob und ggf. inwieweit der Gesellschafter-Geschäftsführer die PKW in seiner Eigenschaft als Gesellschafter nutzte.

Im Rahmen der im zweiten Rechtsgang nachzuholenden Feststellungen wird das FG zu beachten haben, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem Arbeitsvertrag lediglich die Gestellung eines PKW der Mittelklasse beanspruchen konnte, so dass die Überlassung eines PKW einer höheren Klasse auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen kann.

b) Sollten die vom FG nachzuholenden Feststellungen ergeben, dass der PKW-Überlassung ein Entgelt in Gestalt anteiliger Arbeitsleistung gegenüberstand, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, bei dem der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz gilt (vgl. § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG). Dieser Wert kann anhand der Kosten bzw. Ausgaben (seit dem 1. Juli 2004, vgl. Artikel 5 Nr. 7 Buchst. a, Artikel 22 Abs. 3 des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 9. Dezember 2004, BGBl I 2004, 3310) für die Überlassung des PKW geschätzt werden (vgl. BFH-Urteile vom 6. Juni 1984, V R 33/83, BFHE 141, 355, BStBl. II 1984, 686, unter 2.b; in BFHE 189, 196, BStBl. II 1999, 580, unter II. 2.a).

c) Für den Fall, dass die PKW-Überlassung eine unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist, sind als Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die Kosten bzw. Ausgaben (seit dem 1. Juli 2004) anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Soweit diese Kosten bzw. Ausgaben (seit dem 1. Juli 2004) und der Umfang der privaten und unternehmerischen Fahrten nicht ermittelt werden können, sind sie zu schätzen (vgl. BFH-Urteile vom 11. März 1999, V R 78/98, BFHE 188, 160, HFR 1999, 569, unter II. 3.; vom

4. November 1999, V R 35/99, BFH/NV 2000, 759, unter II. 2.; in BFHE 230, 272, BStBl. II 2010, 1079, Rz 23, jeweils m. w. N.).

d) Aus Vereinfachungsgründen kann die anzusetzende Bemessungsgrundlage nach Wahl des Unternehmers aufgrund entsprechender Verwaltungsvorschriften sowohl bei einem tauschähnlichen Umsatz i.S. des § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG als auch bei einer unentgeltlichen Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nach lohnsteuerrechtlichen bzw. nach ertragsteuerrechtlichen Werten geschätzt werden.

aa) In beiden Fällen besteht ein Interesse an der vereinfachten Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

Obwohl die im Einkommensteuerrecht maßgeblichen Werte grundsätzlich ungeeignet für die Ermittlung der umsatzsteuerrechtlich anzusetzenden Bemessungsgrundlage sind, ist es im Interesse einer erleichterten Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu beanstanden, wenn ein Unternehmer nach seiner Wahl von einer Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung Gebrauch macht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 188, 160, HFR 1999, 569, unter II. 3.; in BFH/NV 2000, 759, unter II. 3.; in BFHE 230, 272, BStBl. II 2010, 1079, Rz. 24, jeweils zur Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). Dabei ist die Vereinfachungsregelung eine einheitliche Schätzung, die von einem Unternehmer nur insgesamt oder gar nicht in Anspruch genommen werden kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 230, 272, BStBl. II 2010, 1079, Rz. 31, zur Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).

bb) Erfolgt die PKW-Überlassung als Gegenleistung für geleistete Dienste des Geschäftsführers, ist es mithin im Rahmen der Schätzung hinzunehmen, wenn der Unternehmer zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage gemäß den von der Finanzverwaltung getroffenen Vereinfachungsregelungen nach seiner Wahl lohnsteuerrechtliche Werte heranzieht (vgl. Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 844 f.; Stadie, UStG, 2. Aufl., § 10 Rz 86).

Solche Vereinfachungsregelungen ergeben sich nunmehr aus dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 5. Juni 2014 (IV D 2-S 7300/07/10002:001, 2014/0492152 - BStBl. I 2014, 896, unter II. 2.a), das in allen offenen Fällen anwendbar ist (vgl. BMF-Schreiben in BStBl. I 2014, 896, unter IV.), bzw. aus Abschnitt 15.23. Abs. 11 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses -UStAE- (vormals aus dem BMF-Schreiben vom 27. August 2004, IV B 7-S 7300-70/04, BStBl. I 2004, 864, Tz 4.2.1.3). Danach wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn für die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage von den lohnsteuerrechtlichen Werten ausgegangen wird.

Das FG wird deshalb Feststellungen dazu nachzuholen haben, welche Werte bei der Lohnsteuer des Gesellschafter-Geschäftsführers angesetzt worden sind.

cc) Soweit die Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vorliegen, wäre es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer entsprechend der Vereinfachungsregelung des BMF-Schreibens in BStBl. I 2014, 896 (unter I.5.a aa) bzw. nach Abschnitt 15.23. Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a UStAE (vormals BMF-Schreiben in BStBl. I 2004, 864, Tz 2.1) von der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausginge und von

diesem Wert für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten einen pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen würde. Dann käme es auf den konkreten Umfang der Verwendung der PKW für Fahrten zwischen Wohnung und Unternehmensort nicht an, weil diese für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage anhand der Vereinfachungsregelung nicht maßgeblich ist (vgl. BMF-Schreiben in BStBl. I 2014, 896, unter I. 2.; Abschn. 15.23. Abs. 2 Satz 2 UStAE; vormals BMF-Schreiben in BStBl. I 2004, 864, Tz 3.).

4. Da die Sache bereits aufgrund materiell-rechtlicher Erwägungen an das FG zurückzuverweisen ist, bedürfen die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen keiner Erörterung.