

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 11.10.2007, V R 77/05

Vermietung eines PKW an den Arbeitgeber

Leitsätze

Ein Arbeitnehmer kann mit der Vermietung seines PKW an den Arbeitgeber selbständig (unternehmerisch) tätig werden. Ob die Mietzahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer ertragsteuerrechtlich als Arbeitslohn qualifiziert werden können, spielt umsatzsteuerrechtlich keine Rolle .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr 2002 als Angestellter in einer Steuerberaterkanzlei (Arbeitgeber) beschäftigt. Der Arbeitsvertrag vom 25. Februar 1999 legte in § 1 die Tätigkeit und das Aufgabengebiet des Klägers fest. Danach hatte dieser Steuererklärungen und Jahresabschlüsse zu erstellen sowie die Finanz- und Lohnbuchhaltung zu erledigen. Des Weiteren sah der Vertrag u.a. vor, dass Dienstreisen und Dienstfahrten nur nach Absprache mit dem Arbeitgeber ausgeführt werden durften. Für die Benutzung eines arbeitnehmereigenen Kraftwagens erhielt der Kläger eine Vergütung von 0,52 DM pro Kilometer.
- 2 Im August 2002 erwarb der Kläger bei einem Autohaus einen PKW für 13 211,21 EUR zzgl. 2 113,79 EUR Umsatzsteuer. Den Kaufpreis finanzierte er über ein zeitgleich abgeschlossenes Darlehen. Der Zahlungsplan sah 35 Monatsraten über je 222,83 EUR und eine am 15. August 2005 zu leistende 36. Rate über 4 000 EUR vor.
- 3 Daraufhin schloss der Kläger am 15. August 2002 folgenden schriftlichen Vertrag mit seinem Arbeitgeber über die Vermietung des PKW:
 - 4 "§ 1 Gegenstand
 - 5 Der Vermieter überlässt dem Mieter für Zwecke seines Unternehmens ab 15.08.2002 den PKW
 - 6 § 2 Rechte, Pflichten
 - 7 Der Mieter ist verpflichtet, das ihm mietweise überlassene Wirtschaftsgut, mit der üblichen Sorgfalt zu unterhalten und zu pflegen, und auf eigene Kosten instand zu halten bzw. instand zu setzen.
 - 8 Der Mieter ist weiterhin verpflichtet, den Mietgegenstand auf eigene Kosten angemessen gegen mögliche Risiken zu versichern.
 - 9 § 3 Mietdauer
 - 10 Der Vertrag beginnt am 15.08.2002 und ist mit einer Frist von 3 Monaten auf das Ende eines Monats kündbar, erstmals jedoch zum 15.08.2005.
 - 11 Die Kündigung hat schriftlich zu erfolgen.
 - 12 Der Mieter ist verpflichtet, bei Beendigung des Vertrages das ihm überlassene Wirtschaftsgut sauber und in einsatzfähigem, ordnungsmäßigen Zustand dem Vermieter auszuhändigen, oder auftragsgemäß einem Dritten zur Verfügung zu stellen.

- 13 § 4 Mietentgelt
- 14 Das monatliche Entgelt beträgt EUR 190,00 zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer und ist jeweils am 1. eines Monats zur Zahlung auf das Konto des Vermieters bei der ..., fällig.
- 15 § 5 Vertragsänderungen
- 16 1. Andere als die in diesem Vertrag aufgeführten Abreden haben die Vertragspartner nicht getroffen.
- 17 2. Änderungen und Ergänzungen des Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform.
- 18 § 6 Wirksamkeit
- 19 Die Nichtigkeit einer Vertragsbestimmung soll die Wirksamkeit des übrigen Vertragsinhalts nicht beeinträchtigen. An Stelle einer unwirksamen Bestimmung soll eine neue treten, die dem gewollten Zweck am nächsten kommt."
- 20 Mit "Dauermietrechnung" vom 15. August 2002 machte der Kläger seinem Arbeitgeber gegenüber die fälligen Monatsmieten in Höhe von 190 EUR zzgl. 30,40 EUR Umsatzsteuer geltend.
- 21 Zugleich wurde der bestehende Arbeitsvertrag um folgenden Nachtrag ergänzt: "Dem Angestellten wird ab 15. August 2002 ein betrieblicher PKW zur Verfügung gestellt, welchen er auch für Privatfahrten nutzen darf. Die Besteuerung nach den gesetzlichen Vorschriften geht zu seinen Lasten. Für Betriebsfahrten muss das Fahrzeug auch anderen Arbeitnehmern überlassen werden. Die Kanzleileitung behält sich die Einteilung des Fahrzeugs für Betriebsfahrten vor. Diese haben immer Vorrang vor den Privatfahrten des Angestellten."
- 22 Die getroffenen Vereinbarungen wurden in der Folgezeit umgesetzt. So versicherte der Arbeitgeber das Fahrzeug, ließ dieses auf sich zu, überwies die Mieten auf das im Mietvertrag angegebene Konto und entrichtete für die private Kfz-Nutzung des Klägers Lohnsteuer. Das Fahrzeug wurde im Betrieb des Arbeitgebers u.a. für Fahrten zu Mandanten oder zu Fortbildungsveranstaltungen vom Kläger, aber auch von anderen Angestellten des Arbeitgebers genutzt. Der Arbeitgeber selbst nutzte ein eigenes Fahrzeug.
- 23 Für das 3. Kalendervierteljahr 2002 erklärte der Kläger in seiner Umsatzsteuervoranmeldung Umsätze aus der Vermietung des PKW und zog die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung des Fahrzeugs ab.
- 24 Mit Vorauszahlungsbescheid für das 3. Kalendervierteljahr 2002 vom 8. Januar 2003 lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den begehrten Vorsteuerabzug ab. Zur Begründung führte er an, es handele sich um einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten, wenn Vermieter und tatsächlich Nutzender identisch seien.
- 25 Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 26 Nach Klageerhebung erließ das FA am 19. Mai 2004 den Umsatzsteuerbescheid für 2002. Hierbei berücksichtigte es weder Umsatzsteuer aus der Vermietung des PKW noch die Vorsteuerbeträge aus dessen Erwerb.

- 27 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (Urteil in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2006, 445 veröffentlicht). Es führte zur Begründung aus, der Kläger sei bei der Vermietung des PKW als Unternehmer tätig gewesen und habe daher das Recht auf Vorsteuerabzug. Ein Arbeitnehmer könne auch an seinen Arbeitgeber selbständig Leistungen erbringen, wenn es sich um unterschiedliche, abgrenzbare Tätigkeiten handle. Dies sei hier der Fall.
- 28 Im Rahmen der umsatzsteuerrechtlichen Betrachtung komme es nicht auf ein (überwiegendes) eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers an. Dieses Kriterium sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Einkommensteuerrecht für die Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Fällen maßgebend, in denen ein Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber ein Zimmer in der eigenen Wohnung bzw. im eigenen Haus vermiete, das ihm der Arbeitgeber sodann als Büro zur Verfügung stelle. Diese Grundsätze seien aber nicht auf das Umsatzsteuerrecht übertragbar.
- 29 Ferner ist nach Auffassung des FG ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 der Abgabenordnung --AO--) nicht anzunehmen, weil kein ungerechtfertigter Steuervorteil vorliege. Ferner komme es nicht allein auf den Gesichtspunkt an, dass der Kläger das Fahrzeug tatsächlich "(mit-)benutze".
- 30 Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen und formellen Rechts. Es ist der Auffassung, der Kläger habe bei der Vermietung des PKW nicht selbständig gehandelt. Denn maßgeblich seien hier die ertragsteuerrechtlichen Grundsätze des BFH zur Vermietung eines Büros durch den Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber. Das danach erforderliche vorrangige Interesse an der Anmietung des PKW habe der Arbeitgeber im Streitfall nicht gehabt.
- 31 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 32 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 33 II. Die Revision des FA ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 34 Zu Recht hat das FG entschieden, dass der Kläger den streitigen Vorsteuerbetrag abziehen kann. Allerdings kann der Senat nicht abschließend entscheiden, ob im Umfang der Stattgabe zusätzliche Umsatzsteuer aus der Vermietung des PKW an den Arbeitgeber zu berücksichtigen ist. Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob sich die Vermietung des PKW des Klägers an seinen Arbeitgeber gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG 1999) i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG 1999 nach den für diesen Umsatz entstandenen Kosten bemisst. Ferner sind die Feststellungen des FG zur Höhe der Kosten unvollständig.
- 35 1. Der Kläger kann die ihm bei Erwerb des PKW in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1999 als Vorsteuerbetrag abziehen.

- 36 a) Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1999 kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG 1999 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.
- 37 Diese Voraussetzungen sind hinsichtlich der Eingangsleistung des Klägers aus der Lieferung des PKW erfüllt, insbesondere ist diese Leistung für das Unternehmen des Klägers ausgeführt worden. Denn der Kläger vermietete das Fahrzeug als Unternehmer; er war insofern selbständig tätig.
- 38 aa) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Eine berufliche Tätigkeit wird nach der negativen Abgrenzung in § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.
- 39 Diese Vorschriften setzen Art. 4 der im Streitjahr geltenden Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) um. Gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten, zu denen u.a. Vermietungsleistungen gehören, selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Nach Art. 4 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG schließt der in Abs. 1 verwendete Begriff "selbständig" Lohn und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.
- 40 Eine selbständige Tätigkeit liegt demnach vor, wenn sie auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung ausgeübt wird (z.B. BFH-Urteil vom 10. März 2005 V R 29/03, BFHE 209, 162, BStBl II 2005, 730, unter II.a). Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend (BFH-Urteil vom 30. Mai 1996 V R 2/95, BFHE 180, 213, BStBl II 1996, 493, unter II.1.).
- 41 bb) Die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen ist zwar grundsätzlich für die Umsatzsteuer, die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen (z.B. BFH-Urteil vom 2. Dezember 1998 X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, unter III.2.). Eine Bindung an die ertragsteuerrechtliche Beurteilung besteht für das Umsatzsteuerrecht jedoch nicht (BFH-Urteil in BFHE 209, 162, BStBl II 2005, 730, unter II.a).
- 42 Das FA stützt dagegen seine Revision darauf, dass nach der BFH-Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht (BFH-Urteil vom 16. September 2004 VI R 25/02, BFHE 207, 457, BStBl II 2006, 10) Zahlungen des Arbeitgebers für die Anmietung eines Arbeitszimmers vom Arbeitnehmer (die also zu Mieteinnahmen des Arbeitnehmers führen) dem Arbeitslohn zuzuordnen seien und "de facto eine einheitlich zu beurteilende Leistung des Arbeitnehmers" zu bejahen sei, wenn nicht ein vorrangiges Interesse des Arbeitgebers an der Nutzung des Arbeitszimmers bestehe.
- 43 Dieses Vorbringen hat keinen Erfolg; denn die ertragsteuerrechtlichen Grundsätze spielen zur Qualifikation der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1

Nr. 6, § 21 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) einerseits und der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 4, § 19 EStG) andererseits jedenfalls für die Frage der Selbständigkeit einer Tätigkeit (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999) keine Rolle.

- 44 Im Rahmen der Umsatzsteuer ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 UStG 1999 und Art. 4 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG, dass natürliche Personen nur unselbständig handeln, "soweit" sie im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses tätig werden. Demnach kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) und des Senats ein nicht selbständiger Geschäftsführer außerhalb seines Arbeitsverhältnisses einen Gegenstand an seinen Arbeitgeber als Unternehmer vermieten (EuGH-Urteil vom 27. Januar 2000 C-23/98, Heerma, Slg. 2000, I-419 Randnr. 18; BFH-Urteil vom 21. Juli 1994 V R 102/92, BFH/NV 1995, 741, unter II.1.b). Dies gilt für alle Arbeitnehmer.
- 45 Auch wenn zwischen den Tätigkeiten sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte bestehen, sind sie getrennt zu behandeln, sofern die Verflechtung nicht so eng ist, dass sich die Tätigkeiten gegenseitig unlösbar bedingen (BFH-Beschluss vom 24. Februar 2003 V B 176/02, BFH/NV 2003, 951, unter II.b).
- 46 cc) Die Würdigung durch das FG, dass der Kläger die Vermietungsleistung nicht im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses erbrachte, beruht auf den vorbezeichneten Grundsätzen. Der Kläger vermietete den PKW an seinen Arbeitgeber auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung und nicht auf Rechnung und Verantwortung seines Arbeitgebers. Die Vermietung des PKW gehörte nicht zu den arbeitsvertraglichen Pflichten des Klägers. Der Mietvertrag war nicht an den Bestand des Arbeitsverhältnisses gebunden.
- 47 dd) Ohne Erfolg rügt das FA, das FG habe keine Feststellungen zum vorrangigen Interesse des Arbeitgebers an der Vermietung getroffen. Denn dieser Umstand war nach dem für die Rüge der mangelnden Sachaufklärung (§ 76 FGO) maßgeblichen -- und zutreffenden-- materiell-rechtlichen Standpunkt des FG (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 115 Rz 79, m.N.) nicht entscheidungserheblich, weil er die ertragsteuerrechtliche Abgrenzung betraf.
- 48 ee) Die weitere Rüge des FA, dass nicht das gesamte Ergebnis des Verfahrens dem Urteil zugrunde gelegt worden sei, greift ebenfalls nicht.
- 49 Das FA ist der Auffassung, das Vorbringen des Klägers in der mündlichen Verhandlung vom 11. November 2005, es sei sein Wunsch gewesen, einen Geschäftswagen zu "bekommen", und seine weitere Aussage, dass er auch während der Dienstzeiten über den PKW verfügt und als Außenstellenleiter über die betriebliche Nutzung der Fahrzeuge entschieden habe, habe im Urteil keinen Niederschlag gefunden. Genau diese Angaben belegten aber das vorrangige Interesse des Klägers --und nicht seines Arbeitgebers-- an der Anmietung der PKW. Außerdem enthalten weder der Tatbestand, noch die Entscheidungsgründe der angegriffenen Vorentscheidung noch die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung einen Hinweis auf derartige mündliche Erklärungen des Klägers (vgl. § 155 FGO i.V.m. § 314 der Zivilprozessordnung). Überdies wären diese Aussagen --wie dargelegt-- umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung.
- 50 b) Der Abzug der Vorsteuerbeträge ist nicht teilweise nach § 15 Abs. 1b UStG 1999 ausgeschlossen. Nach dieser Vorschrift sind Vorsteuerbeträge, die auf die Anschaffung oder Herstellung, die Einfuhr, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die

Miete oder den Betrieb von Fahrzeugen i.S. des § 1b Abs. 2 UStG 1999 entfallen, die auch für den privaten Bedarf des Unternehmers oder für andere unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, nur zu 50 v.H. abziehbar.

- 51 Der PKW des Klägers ist ein Fahrzeug i.S. des § 1b Abs. 2 UStG 1999. Der Kläger nutzte jedoch das Fahrzeug im Rahmen seines Unternehmens nicht privat, sondern stellte es dem Arbeitgeber vollständig zur Verfügung. Lediglich aufgrund des Arbeitsvertrages war es ihm möglich, das Fahrzeug auch privat zu nutzen.
- 52 c) Für einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) gibt es im Streitfall keine Anhaltspunkte. Die Vorentscheidung lässt insoweit keinen Rechtsfehler erkennen. Dementsprechend hat das FA in der Revisionsbegründung diesen Gesichtspunkt auch nicht mehr aufgegriffen. Insbesondere ist es nicht missbräuchlich, dass der Kläger das vermietete Fahrzeug selbst privat nutzen konnte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 741, unter II.2.d, m.w.N.); zudem hatten die dienstlichen Fahrten anderer Mitarbeiter Vorrang.
- 53 2. Der Senat kann nicht abschließend entscheiden, ob im Umfang der Stattgabe zusätzliche Umsatzsteuer aus der Vermietung des PKW an den Arbeitgeber zu berücksichtigen ist. Die Feststellungen des FG reichen hierfür nicht aus. Daher war das Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 54 a) Bei entgeltlichen sonstigen Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 1999 wird der Umsatz nach dem Entgelt bemessen (§ 10 Abs. 1 UStG 1999).
- 55 Der Kläger erhielt unstreitig für die Vermietung des PKW ein Entgelt.
- 56 b) Sofern allerdings Einzelunternehmer an ihnen nahe stehende Personen sonstige Leistungen erbringen, bemisst sich der Umsatz nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten, wenn diese das Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG 1999 übersteigen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG 1999) und das Entgelt nicht marktüblich ist (BFH-Urteil vom 8. Oktober 1997 XI R 8/86, BFHE 183, 314, BStBl II 1997, 840).
- 57 aa) Aufgrund der sich aus dem Arbeitsverhältnis ergebenden engen rechtlichen Beziehung kann der Arbeitgeber eine dem Kläger nahe stehende Person sein.
- 58 bb) Im Streitfall betrug das Entgelt, das der Arbeitgeber zu entrichten hatte, 190 EUR je Monat. Das FG traf keine Feststellungen, ob dieses Entgelt marktüblich war. Diese wird das FG nachzuholen haben.
- 59 cc) Sofern das vereinbarte Entgelt nicht marktüblich war, gilt Folgendes: Dem Kläger entstanden mindestens Kosten in Höhe der monatlichen Darlehensraten, die 222,83 EUR betragen. Diese Kosten überstiegen das zwischen dem Kläger und dem Arbeitgeber vereinbarte Entgelt.
- 60 b) Ob dem Kläger noch weitere Kosten entstanden, lässt sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen: Die Summe der 35 gleichen Darlehensraten in Höhe von 222,83 EUR und der abschließenden Rate in Höhe von 4 000 EUR beträgt 11 799,05 EUR. Die Darlehensraten decken folglich nicht den vom FG festgestellten Kaufpreis von 13 211,21 EUR zzgl. 2 113,79 EUR Umsatzsteuer. Inwieweit daher ggf. noch weitere Kosten zu berücksichtigen sind, wird das FG --sofern das vereinbarte Entgelt nicht marktüblich war-- aufzuklären und festzustellen haben.