Urteil vom 28. Februar 2013, VI R 33/11

Werbungskostenabzug für mit Dienstwagen durchgeführte Familienheimfahrten - Korrespondierender Anwendungsbereich von § 9 EStG und § 8 Abs. 2 EStG

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 5 Halbs 2, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 4, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 6, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 28. September 2010, Az: 5 K 117/10

Leitsätze

1. Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen berechtigen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG nicht zum Werbungskostenabzug .

2. Trägt der Arbeitgeber durch Überlassung eines Dienstwagens im Ergebnis die Aufwendungen des Arbeitnehmers für dessen Familienheimfahrten, ist ein Werbungskostenabzug nicht geboten .

Tatbestand

1 I. Streitig ist der Werbungskostenabzug für wöchentliche Familienheimfahrten mit dem vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute, hatten in den Streitjahren (2007, 2008) ihren Familienwohnsitz in C.

3 Der Kläger war im davon rund 380 km entfernt gelegenen A nichtselbständig tätig und hatte im 13 km entfernten B im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eine Mietwohnung. Der Kläger nutzte einen von seinem Arbeitgeber auch für Privatfahrten überlassenen Dienstwagen. Die private Kraftfahrzeugnutzung wurde mit der 1 %-Regelung und die damit durchgeführten Fahrten zur Arbeitsstätte auf Grundlage der Entfernung von 13 km mit der 0,03 %-Regelung besteuert.

4 Mit den Einkommensteuererklärungen der beiden Streitjahre machten die Kläger jeweils 45 wöchentliche Familienheimfahrten des Klägers als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 5.225 € geltend (45 Fahrten x 387 km x 0,30 €). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte in den Einkommensteuerbescheiden der Streitjahre diese wöchentlichen Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten.

5 Das Finanzgericht (FG) hat die dagegen nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren erhobene Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1872 veröffentlichten Gründen abgewiesen.

6 Die Kläger wenden sich dagegen mit der Revision und rügen die Verletzung materiellen Rechts.

7 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 29. September 2010 und die Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2010 aufzuheben und die an die Kläger ergangenen Einkommensteuerbescheide für 2007 vom 27. April 2009 und für 2008 vom 11. Januar 2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit jeweils um weitere 5.225 € geringer angesetzt werden und die Einkommensteuer dementsprechend jeweils niedriger festgesetzt wird.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung). Das FG hat zu Recht entschieden, dass für die vom Kläger mit dem von seinem Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen durchgeführten wöchentlichen Familienheimfahrten kein Werbungskostenabzug vorzunehmen ist.

10 1. Rechtsgrundlage für den Werbungskostenabzug zur Abgeltung der Aufwendungen für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist im Falle der hier streitigen Veranlagungszeiträume 2007 und 2008 § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20. April 2009 --EntfPauschFG-- (BGBl I 2009, 774) --EStG--. Denn nach § 52 Abs. 23d Satz 1 EStG ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG i.d.F. des EntfPauschFG erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

11 Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG können im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich als Werbungskosten abgezogen werden. Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG werden allerdings Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Fahrzeug nicht berücksichtigt.

12 2. Der Kläger hatte die Familienheimfahrten mit einem im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit überlassenen Fahrzeug i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG durchgeführt; die Aufwendungen für die Familienheimfahrten sind deshalb auf Grundlage dieser Norm nicht zu berücksichtigen.

13 a) Zutreffend hat schon das FG dieses Auslegungsergebnis nicht allein auf den Wortlaut der Norm gestützt, sondern auch mit systematischen Erwägungen dargelegt, dass § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG und § 8 Abs. 2 Satz 5 2. Halbsatz EStG in einem korrespondierenden Verhältnis zueinander stehen, indem § 8 Abs. 2 Satz 5 2. Halbsatz EStG keinen Vorteil in Höhe von 0,002 % des Listenpreises für solche Familienheimfahrten ansetzt, für die ein Abzug von Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG in Betracht kommt. Dem liegt ersichtlich der Rechtsgedanke zugrunde, dass im Unterschied zur nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG auch bei Familienheimfahrten grundsätzlich anwendbaren Entfernungspauschale im Sonderfall der Dienstwagenüberlassung der Werbungskostenabzug für solche Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG entsprechend den allgemeinen Grundsätzen einen tatsächlichen Aufwand voraussetzt. Wenn der Arbeitnehmer diese Fahrten mit dem Dienstwagen durchführt, entsteht ihm tatsächlich kein eigener Aufwand, deshalb ist in diesen Fällen ein Werbungskostenabzug jedenfalls nicht geboten.

14 b) Diese Rechtsgrundsätze eines korrespondierenden Anwendungsbereichs des § 8 Abs. 2 EStG einerseits und des Werbungskostenabzuges nach § 9 EStG andererseits hat der erkennende Senat auch schon im Rahmen der Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG (0,03 %-Zuschlagsregelung) angewandt. Er hat deshalb der 0,03 %-Zuschlagsregelung nur die Funktion eines Korrekturpostens zu einem überschießenden Werbungskostenabzug beigemessen. Die Zuschlagsregelung ist danach nur insoweit anzuwenden, wie der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt hat (Urteile des Bundesfinanzhofs vom 22. September 2010 VI R 57/09, BFHE 231, 139, BStBl II 2011, 359; vom 4. April 2008 VI R 85/04, BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887; VI R 68/05, BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890; Schneider, Neue Wirtschafts-Briefe 2011, 112). Und so wie die 0,03 %-Zuschlagsregelung lediglich einen Ausgleich für abgezogene, aber tatsächlich nicht entstandene Erwerbsaufwendungen bezweckt und insoweit den Ansatz von Einnahmen i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG begrenzt, begrenzt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG den Werbungskostenabzug, soweit der Steuerpflichtige für seine Familienheimfahrten einen vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen nutzt und ihm deshalb keine Aufwendungen entstanden waren. Ausweislich der Gesetzesmaterialien (BTDrucks 13/1686, S. 9, zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG) ging auch der Gesetzgeber von einem solchen Korrespondenzverhältnis aus, wenn bei Überschusseinkünften für Familienheimfahrten mit einem dafür überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeug weder ein geldwerter Vorteil nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG noch ein Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG angesetzt werden sollte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de