Urteil vom 19. Juni 2013, VIII R 24/09

Verfassungsmäßigkeit der Erfassung der PKW-Nutzung für Familienheimfahrten von Selbständigen

BFH VIII. Senat

GG Art 3, GG Art 100, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, EStG § 8 Abs 2 S 5, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 8 Abs 2 S 5, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 17. September 2008, Az: 2 K 863/08

Leitsätze

Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet es nicht, entgegen dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG den Vorteil aus der Nutzung eines betrieblichen PKW für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eines selbständig Tätigen außer Ansatz zu lassen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist zwischen den Beteiligten nur noch, ob eine Ungleichbehandlung zwischen Arbeitnehmern und Unternehmern bei der steuerlichen Erfassung des Vorteils einer Fahrzeugüberlassung für Familienheimfahrten gerechtfertigt ist.

2 Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Partnerschaftsgesellschaft, an der zwei Rechtsanwälte beteiligt sind. Der Partner S lebte ursprünglich in X. Seit 1992 ist er in Y als Rechtsanwalt tätig.

3 In den Streitjahren (2001 bis 2004) unterhielt S in X eine Wohnung. Seine drei Kinder lebten in dieser Zeit ebenfalls in X. In Y wohnte er in einer von ihm erworbenen 80 qm großen Eigentumswohnung.

4 S durfte zwei Kfz der Klägerin in den Streitjahren auch für private Fahrten nutzen. Diese Nutzung bewertete die Klägerin pauschal anhand der 1 %-Methode.

5 Die Klägerin hatte S zudem das Recht eingeräumt, die Fahrzeuge für Fahrten von Y nach X zu benutzen. Er führte in sämtlichen Streitjahren mit dem einen Fahrzeug sieben Fahrten und mit dem anderen Fahrzeug sechs Fahrten nach X durch. Für weitere sechs Fahrten benutzte er einen privaten PKW.

6 Im Rahmen der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen begehrte die Klägerin, den Vorteil für die von S mit den betrieblichen Fahrzeugen durchgeführten Familienheimfahrten in Höhe von 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer außer Ansatz zu lassen.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wich aus verschiedenen Gründen von den erklärten Angaben der Klägerin ab und wies die dagegen eingelegten Einsprüche als überwiegend unbegründet zurück.

8 Die von der Klägerin erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 131 veröffentlichten Gründen ab. Das FG schloss sich der rechtlichen Beurteilung des FA unter anderem insoweit an, als dieses den Gewinn der Klägerin für 13 Familienheimfahrten des S mit Fahrzeugen der Klägerin um die Differenz zwischen 0,002 % vom Bruttolistenpreis des jeweiligen Fahrzeugs pro Entfernungskilometer und der Entfernungspauschale für die Familienheimfahrten erhöhte.

9 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht durch die unzutreffende Auslegung des § 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

10 Die Klägerin ist der Auffassung, dass ein Gewinnzuschlag für die Familienheimfahrten des S nicht angesetzt werden

dürfe. Familienheimfahrten seien keine gemischt veranlassten Kosten, sondern Betriebsausgaben. Diese erwerbsbedingten Aufwendungen müssten vollständig abziehbar sein. Wenn eine Hinzurechnung der PKW-Nutzung bei den Arbeitnehmern ausgeschlossen sei, müsse dies auch für Unternehmer gelten. Denn aus systematischen Gründen sei die Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen. Der Nutzungsvorteil eines betrieblichen PKW sei identisch mit dem eines an einen Arbeitnehmer zur Nutzung überlassenen PKW. Die Benachteiligung der Selbständigen im Vergleich zu den Arbeitnehmern verstoße gegen die verfassungsrechtlichen Vorgaben. Die Unterscheidung sei willkürlich. Aufgrund dessen sei eine verfassungskonforme Auslegung des § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG dahingehend vorzunehmen, dass dieser auch für freiberufliche Unternehmer eine Hinzurechnung für eine wöchentliche Familienheimfahrt ausschließe.

11 In der mündlichen Verhandlung hat das FA zugesagt, die Bemessungsgrundlage für die in den Streitjahren als Absetzungen für Abnutzung abziehbaren Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung auf insgesamt 15.000 DM zu erhöhen und die angefochtenen Bescheide entsprechend zu ändern.

12 Die Klägerin beantragt zuletzt,
das angefochtene FG-Urteil vom 18. September 2008 aufzuheben sowie die angefochtenen Feststellungsbescheide 2001 bis 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2008 dahingehend zu ändern, dass für 2001 die Sonderbetriebseinnahmen des S um 4.060,17 € vermindert werden, dass für 2002 die Sonderbetriebseinnahmen des S um 4.120 € vermindert werden, dass für 2003 die Sonderbetriebseinnahmen des S um 4.120 € vermindert werden und dass für 2004 die Sonderbetriebseinnahmen des S um 4.955 € vermindert werden.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Zu Recht hat das FG eine Hinzurechnung für die 13 Familienheimfahrten des S mit den Fahrzeugen der Klägerin nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG in sämtlichen Streitjahren vorgenommen.

16 a) Aufwendungen für ein Kfz des Betriebsvermögens sind dem Grunde nach Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG). Jedoch dürfen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung stehen, den Gewinn nicht mindern, soweit die Aufwendungen die Pauschalen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG übersteigen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG). Technisch wird diese gesetzgeberische Entscheidung in der Weise umgesetzt, dass der positive Unterschiedsbetrag zwischen 0,002 % des inländischen Listenpreises des genutzten betrieblichen Kfz pro Entfernungskilometer und der Pauschale für eine wöchentliche Familienheimfahrt dem Gewinn wieder hinzugerechnet wird.

17 b) Zutreffend ist das FG unter Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG zu dem Ergebnis gelangt, dass der Vorteil des S für die Nutzung der Fahrzeuge der Klägerin für die 13 Familienheimfahrten als Einnahmen der Klägerin zu erfassen ist. Denn S hat jedes Jahr im Rahmen einer bestehenden doppelten Haushaltsführung 13 Familienheimfahrten mit zwei verschiedenen betrieblichen Kfz der Klägerin durchgeführt und kein Fahrtenbuch geführt.

18 c) Entgegen der Auffassung der Klägerin bestehen gegen die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG im Hinblick auf die Regelungen des § 8 Abs. 2 Satz 5 2. Halbsatz EStG sowie § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG bei den Überschusseinkünften keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Norm verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).

19 aa) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (Beschluss des Bundesverfassungsgericht --BVerfG-- vom 15. Juli 1998 1 BvR 1554/89, 1 BvR 963/94, 1 BvR 964/94, BVerfGE 98, 365). Er verbietet sowohl ungleiche Belastungen wie auch ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. Oktober 1988 1 BvR 777/85, 1 BvR 882/85, 1 BvR 1239/85, BVerfGE 79, 1).

20 Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Der allgemeine Gleichheitssatz begrenzt diese gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit. Denn bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss der Gesetzgeber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen (BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224). Nach dem Grundsatz der Belastungsgleichheit sind Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit zwar auch gleich hoch zu besteuern. Dies gilt aber nur insoweit, als unterschiedliche Rechtsfolgen nicht durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt sind (BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, BStBl II 2002, 618). Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkennt das BVerfG in ständiger Rechtsprechung neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224).

21 bb) Nach diesen Maßstäben werden selbständig Tätige, die ein betriebliches Fahrzeug für eine Familienheimfahrt nutzen, zwar im Vergleich zu Beziehern von Überschusseinkünften, denen ein Fahrzeug im Rahmen ihrer Tätigkeit überlassen wird, ungleich behandelt (siehe unter II.1.c bb aaa). Jedoch ist dies gerechtfertigt (siehe unter II.1.c bb bbb).

22 aaa) Die Regelungen über die Erfassung eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines (eigenen) betrieblichen Fahrzeugs durch den Unternehmer einerseits und die Nutzung eines vom Arbeitgeber überlassenen Fahrzeugs durch einen Arbeitnehmer andererseits jeweils für Familienheimfahrten führen zu unterschiedlichen Ergebnissen.

23 (1) Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kfz, für welches er sämtliche Kosten als Betriebsausgaben abgezogen hat und nutzt der Arbeitnehmer dieses auch für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, hat der Arbeitnehmer grundsätzlich lohnsteuerpflichtige Einnahmen in Höhe von 0,002 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs pro Entfernungskilometer (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG). Allerdings gilt dies dann nicht, wenn dem Arbeitnehmer für die Familienheimfahrten ein Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 und 4 EStG zustehen würde (§ 8 Abs. 2 Satz 5 2. Halbsatz EStG). Dies bedeutet, dass in Fällen der Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer für die abzugsberechtigte wöchentliche Familienheimfahrt zwar ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen ist (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG), allerdings auch kein geldwerter Vorteil für die Fahrzeugüberlassung zum Ansatz kommt. Dies gilt im Hinblick auf die bezweckte Vereinfachung (vgl. BTDrucks 13/1686, S. 8) auch dann, wenn der Nutzungsvorteil rechnerisch höher als der korrespondierende Werbungskostenabzug wäre (Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 EStG Rz 111). Dies ist stets der Fall, wenn der Bruttolistenpreis des für eine Familienheimfahrt genutzten Fahrzeugs höher als 15.000 € (Streitjahr 2004) bzw. 20.000 € (Streitjahre 2001 bis 2003) ist.

24 (2) Indes stellt sich die Situation beim selbständigen Unternehmer, der ein betriebliches Fahrzeug für seine wöchentlichen Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nutzt, im Ergebnis anders dar. Denn in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG gibt es keine Ausnahme von der Hinzurechnung des Zuschlags für die eine begünstigte Familienheimfahrt pro Woche. Somit muss der Unternehmer stets die positive Differenz zur Entfernungspauschale, die sich bei Überschreiten der o.g. Grenzwerte der Bruttolistenpreise ergibt, seinem Gewinn hinzurechnen.

25 bbb) Die ungleiche Erfassung eines geldwerten Nutzungsvorteils bei Familienheimfahrten verstößt jedoch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Denn die Unterscheidung ist sachlich gerechtfertigt.

26 (1) Bereits der vom Gesetzgeber verfolgte Vereinfachungszweck für das Lohnsteuerverfahren bei der Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer rechtfertigt die punktuelle Schlechterstellung der Unternehmer gegenüber Beziehern von Überschusseinkünften. Die Vereinfachung der Verwaltungstätigkeit erlaubt eine Typisierung und Pauschalierung (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224). Die vom Gesetzgeber gewollte Vereinfachung des Lohnsteuerverfahrens für den Arbeitgeber (BTDrucks 13/1686, S. 7 f.) ist durch die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 5 2. Halbsatz EStG erreicht. Denn der Arbeitgeber muss für die Familienheimfahrten seiner Arbeitnehmer, denen er ein Firmenfahrzeug überlassen hat, keine geldwerten Vorteile mehr als Arbeitslohn erfassen. Letztlich wird damit ein Dritter, nämlich der Arbeitgeber, entlastet. Dessen Pflicht, die Lohnsteuer für seine Arbeitnehmer einzubehalten, unterscheidet ihn zudem grundlegend vom Unternehmer, der selbst Familienheimfahrten tätigt und damit lediglich seine eigenen Einnahmen und Ausgaben erfassen muss. Dieser Unterschied zwischen der Erfüllung von fremden und eigenen Steuerverpflichtungen rechtfertigt die Besserstellung des Arbeitgebers. Die Wirkung auf den Arbeitnehmer ist damit nur ein notwendiger Reflex der bezweckten Vereinfachung für den Arbeitgeber.

27 (2) Auch der fehlende Interessensgegensatz bei einem Unternehmer, der selbst entscheiden kann, welches Fahrzeug zu welchem Preis er dem Betriebsvermögen zuordnet und sich letztlich selbst die Nutzung für Familienheimfahrten erlaubt, rechtfertigt die Schlechterstellung der Gewinneinkunftsarten. Der Arbeitnehmer kann regelmäßig nicht bestimmen, ob ihm ein hochpreisiges oder ein preiswerteres Fahrzeug überlassen wird. Denn der Arbeitgeber trägt die Kosten des Fahrzeugs und wird regelmäßig unter Beachtung wirtschaftlicher Gesichtspunkte entscheiden, welchem Arbeitnehmer er welches Fahrzeug zur Nutzung überlassen wird. Insofern bestehen zwischen dem durchschnittlichen Arbeitnehmer und dem Unternehmer in Bezug auf die Entscheidungsbefugnis bei der Auswahl des konkreten Fahrzeugs hinreichende Unterschiede. Auch dies rechtfertigt eine unterschiedliche Behandlung in Gestalt einer Vereinfachungsregelung allein bei den Arbeitnehmern.

28 (3) Ein weiterer sachlicher Rechtfertigungsgrund für die Schlechterstellung der Selbständigen ist in der unterschiedlichen systematischen Ermittlung des Erwerbseinkommens zu sehen.

29 (a) Die unterschiedliche Art der Einkünfteermittlung kann gesetzliche Differenzierungen rechtfertigen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. April 1975 2 BvR 196/75, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1975, 398). Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits entschieden, dass die unterschiedliche Ermittlungsweise von Fahrtkosten einen unterschiedlich hohen Abzug bei Betriebsausgaben zum einen und Werbungskosten zum anderen rechtfertigt. Daher hat ein Unternehmer, dessen tatsächliche Kosten pro Entfernungskilometer unter der Entfernungspauschale des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG liegen, keinen Anspruch auf den Abzug der (höheren) Entfernungspauschale (BFH-Urteil vom 12. Juni 2002 XI R 55/01, BFHE 199, 342, BStBl II 2002, 751).

30 (b) Eine Gleichstellung von Unternehmern und Arbeitnehmern, die einen PKW ihres Arbeitgebers nutzen dürfen, bei der steuerlichen Erfassung eines Nutzungsvorteils für Familienheimfahrten ist im Hinblick auf das Gesamtsystem der Regelungen zur Familienheimfahrt nicht geboten.

31 (aa) Die begehrte Gleichbehandlung auf der Einnahmenseite würde jedenfalls voraussetzen, dass auch die Ausgabenseite vergleichbar ist. Dies ist systembedingt jedoch nicht der Fall. Denn dem Unternehmer sind Kosten für den PKW entstanden und diese hat er als Betriebsausgaben vollständig abgezogen. Beim Arbeitnehmer stellt sich die Situation indes grundlegend anders dar. Er hat selbst keine Kosten für den vom Arbeitgeber zur Nutzung überlassenen PKW getragen und kann auch keine Werbungskosten in Gestalt der Entfernungspauschale abziehen. Dies ist dem strukturellen Umstand geschuldet, dass der Unternehmer allein agiert, also sowohl die Familienheimfahrten selbst tätigt, als aber auch mit den Betriebsausgaben belastet ist, während auf Seiten des Arbeitnehmers stets ein Zweiter, nämlich der Arbeitgeber, beteiligt ist. Diese Unterschiede im Tatsächlichen rechtfertigen unterschiedliche Regelungen auf der Ausgabenseite.

32 (bb) Aufgrund der unterschiedlichen Regelungen auf der Ausgabenseite ist es nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber die Einnahmen für die Familienheimfahrten für Unternehmer und Arbeitnehmer ebenfalls verschieden erfasst. Für den Bereich der Überschusseinkünfte hat sich der Gesetzgeber für ein angeordnetes "Nullsummenspiel" in Gestalt eines Korrespondenzverhältnisses zwischen § 8 Abs. 2 und § 9 EStG entschieden (BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 VI R 33/11, BFHE 240, 342). Der Arbeitnehmer hat keinen Werbungskostenabzug und im Gegenzug keinen Arbeitslohn in Form eines Nutzungsvorteils. Ein solches "Nullsummenspiel" lässt sich beim Unternehmer nur erreichen, indem der vollständige Kostenabzug rückgängig gemacht und zugleich auf die Einnahmen aus dem Nutzungsvorteil verzichtet würde. Dies wäre für den Unternehmer --ungeachtet verfassungsrechtlicher Bedenken-- eine Verschlechterung der bisherigen Rechtslage. Mangels Vergleichbarkeit der Ermittlungssysteme gebietet es Art. 3 GG jedenfalls nicht, auf die Erfassung des Nutzungsvorteils für Familienheimfahrten mit betrieblichen PKW zu verzichten.

33 (4) Soweit die Klägerin einwendet, der Ansatz des pauschalen Vorteils treffe sie wegen eines älteren Fahrzeugs übermäßig hart, begründet dies keinen Verstoß gegen Art. 3 GG. Der Gesetzgeber darf zur Regelung von Massenerscheinungen pauschalieren und typisieren. Dabei hat er sich an dem typischen durchschnittlichen Fall zu orientieren. Der BFH hat bereits entschieden, dass die 1 %-Regelung, die auch auf dem Bruttolistenpreis basiert, zur Ermittlung des privaten Nutzungsanteils verfassungsmäßig ist (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2012 VI R 51/11, BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385). Entsprechendes gilt im Fall der Familienheimfahrten und der 0,002 %-Regelung. Zwar kann die Klägerin, anders als das FG meint, durch das Führen eines Fahrtenbuches nicht grundsätzlich den Ansatz eines geldwerten Vorteils verhindern, wenn die tatsächlichen Kosten pro gefahrenem Kilometer die Höhe der Entfernungspauschale übersteigen. Denn die Hinzurechnung eines Nutzungsvorteils für die Familienheimfahrten ist gerade nicht ausgeschlossen, wenn die tatsächlichen Kosten pro gefahrenem Kilometer bekannt sind. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 2. Halbsatz EStG ordnet lediglich an, dass anstelle der 0,002 % des

Bruttolistenpreises die tatsächlichen Kosten angesetzt werden. Übersteigen daher die tatsächlichen Kosten die Höhe der Entfernungspauschale, entsteht eine positive Differenz, die als Vorteil dem Gewinn hinzuzurechnen ist. Jedoch kann die Klägerin durch das Fahrtenbuch mögliche Härten aufgrund der Typisierung vermeiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de