

Urteil vom 18. Dezember 2014, VI R 75/13

Zurechnung eines von einem Arbeitgeber geleasteten PKW beim Arbeitnehmer

BFH VI. Senat

EStG § 19, EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 8 Abs 2 S 2, EStG § 8 Abs 2 S 3, EStG § 8 Abs 2 S 4, EStG § 8 Abs 2 S 5, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend FG München, 21. April 2013, Az: 7 K 2640/11

Leitsätze

An einer nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu bewertenden Überlassung eines betrieblichen Fahrzeugs zu privaten Fahrten durch den Arbeitgeber fehlt es, wenn das Fahrzeug dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 22. April 2013 7 K 2640/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten, ob die Inanspruchnahme von Sonderkonditionen im Rahmen des sogenannten Behördenleasings zu Arbeitslohn führt und ob die Änderungsvoraussetzungen nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) vorliegen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) bezog in den Streitjahren (2005 bis 2008) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Bürgermeisterin der Gemeinde X. Als Werbungskosten machte sie u.a. die tatsächlichen Kosten für berufliche Fahrten geltend. Hierzu legte sie ein Fahrtenbuch vor. Zum Nachweis der angefallenen Kosten reichte sie beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Belege über die gezahlten Leasingraten, Kfz-Steuern, -Versicherungen und -Betriebskosten für ein Leasingfahrzeug ein. Der Leasingvertrag über dieses Fahrzeug war zwischen der Gemeinde und der Firma Y als Leasinggeber zu Sonderkonditionen für die öffentliche Hand (sogenanntes Behördenleasing) abgeschlossen worden. Wäre die Klägerin Vertragspartnerin des Automobilherstellers gewesen, hätte sie höhere monatliche Leasingraten leisten müssen. Die Rechnungen über die Leasingraten lauteten auf die Gemeinde.
- 3 Im Rahmen einer abgekürzten Lohnsteuer-Außenprüfung bei der Gemeinde zum Sachverhalt "Geldwerter Vorteil verbilligtes Behördenleasing" gelangte der Prüfer zu der Auffassung, der Klägerin sei steuerpflichtiger Arbeitslohn in Form eines geldwerten Vorteils aus der Rabattgewährung von dritter Seite gewährt worden, der vom Arbeitgeber nicht versteuert worden sei. Der Vorteil resultiere aus dem Dienstverhältnis, da vom Leasinggeber die Sonderkonditionen (verbilligte Leasingraten, kurze Vertragslaufzeit von zwölf Monaten, keine Sonderzahlungen zu Beginn des jeweiligen Leasingvertrags) einer Privatperson nicht angeboten worden seien. Den zugeflossenen Vorteil berechnete er aus der Differenz der für Dritte üblichen zu den tatsächlich geleisteten Leasinggebühren.
- 4 Das FA änderte daraufhin die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und erhöhte die Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit für das Jahr 2005 um 2.989,42 €, für das Jahr 2006 um 5.954,75 €, für das Jahr 2007 um 6.561,96 € und für das Jahr 2008 um 6.375,03 €. Auf den von der Klägerin

fristgemäß eingelegten Einspruch ergingen Teilabhilfebescheide, in denen das FA die bisher angesetzten geldwerten Vorteile um jeweils 20 % ermäßigte. Im Übrigen war der Einspruch erfolglos.

- 5 Die daraufhin erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 175 veröffentlichten Gründen abgewiesen.
- 6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 7 Sie beantragt,
die Änderungsbescheide zu den Einkommensteuerbescheiden für 2005 bis 2008 vom 29. November 2010 und vom 19. Juli 2011, die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung des FA vom 12. August 2011 sowie das Urteil des FG vom 22. April 2013 7 K 2640/11 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisher getroffenen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Schluss, dass die private Nutzung des von der Gemeinde geleasteten PKW zu einem geldwerten Vorteil der Klägerin führt, der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit der Differenz zwischen den marktüblichen und den vom Arbeitgeber tatsächlich geleisteten Leasinggebühren und nicht nach der üblichen Bewertungsmethode, nämlich § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG (1 %-Regelung oder Fahrtenbuchmethode) zu bewerten ist.
- 10 1. Es entspricht mittlerweile ständiger Senatsrechtsprechung, dass die Überlassung eines betrieblichen PKW durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zu Lohnzufluss (§ 19 EStG) führt (vgl. zuletzt Senatsurteile vom 20. März 2014 VI R 35/12, BFHE 245, 192, BStBl II 2014, 643; vom 13. Dezember 2012 VI R 51/11, BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385; vom 21. März 2013 VI R 31/10, BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700; VI R 42/12, BFHE 241, 180, BStBl II 2013, 918; vom 6. Oktober 2011 VI R 56/10, BFHE 235, 383, BStBl II 2012, 362; jeweils m.w.N.). Steht der Vorteil dem Grunde nach fest, ist dieser nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zwingend entweder mit der 1 %-Regelung oder mit der Fahrtenbuchmethode zu bewerten (Senatsurteil in BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700, m.w.N.).
- 11 2. Die zwingend vorgeschriebene Anwendung der Bewertungsvorschrift kann nicht durch Zahlung eines Nutzungsentgelts vermieden werden. Vom Arbeitnehmer vereinbarungsgemäß gezahlte Nutzungsvergütungen sind gegebenenfalls von den nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG und § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG ermittelten Werten in Abzug zu bringen. Denn insoweit fehlt es an einer Bereicherung des Arbeitnehmers (Senatsurteil vom 7. November 2006 VI R 95/04, BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269). Entsprechendes gilt für Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines betrieblichen PKW. Entstehen einem Steuerpflichtigen für ein fremdes Wirtschaftsgut, das er zur Einkünfterzielung nutzt, Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann er diesen Aufwand nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG wie Anschaffungskosten eines Nutzungsrechts behandeln und Absetzung für Abnutzung (AfA) für das Nutzungsrecht "wie ein materielles Wirtschaftsgut" vornehmen (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. August 1999 GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778, und vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281). Die AfA ist auf der Grundlage der voraussichtlichen Gesamtdauer des Nutzungsrechts nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG zu schätzen (vgl. BFH-Beschluss vom 29. März 2005 IX B 174/03, BFHE 212, 561, BStBl II 2006, 368, m.w.N.). Ein derartiger Fall liegt auch bei Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten eines Dienstwagens vor, weil der Steuerpflichtige seinen Aufwand zur Erzielung von als Arbeitslohn zu bewertenden geldwerten Vorteilen und gegebenenfalls zu beruflich veranlassten Reisen tätigt (Senatsurteil vom 18. Oktober 2007 VI R 59/06, BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200).
- 12 3. Eine solche Überlassung eines betrieblichen Kfz i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG i.V.m. § 6 EStG liegt allerdings nicht vor, wenn das Fahrzeug nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist. Dies ist zuvörderst der Fall, wenn der Arbeitnehmer Eigentümer des Fahrzeugs ist. Das Fahrzeug ist aber auch dann dem

Arbeitnehmer zuzurechnen, wenn er über dieses Fahrzeug wie ein wirtschaftlicher Eigentümer oder als Leasingnehmer verfügen kann. Dabei ist es grundsätzlich unerheblich, ob der Voreigentümer oder der Leasinggeber ein fremder Dritter oder der Arbeitgeber ist. Dem Arbeitnehmer ist das Fahrzeug dann zuzurechnen, wenn ihm der Arbeitgeber das Fahrzeug aufgrund einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung, etwa einem Leasingvertrag, überlässt. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitgeber selbst Leasingnehmer ist und das Fahrzeug seinem Arbeitnehmer auf der Grundlage eines Unterleasingverhältnisses übergibt (zum umgekehrten Fall vgl. Senatsurteil vom 6. November 2001 VI R 62/96, BFHE 197, 142, BStBl II 2002, 370). Eine solche vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung, auf der die Fahrzeugübertragung gründet, kann auch dann vorliegen, wenn die Beteiligten diese nicht schriftlich vereinbart haben. Entscheidend ist, dass nach den tatsächlichen Umständen der Arbeitnehmer im Innenverhältnis gegenüber seinem Arbeitgeber die wesentlichen Rechte und Pflichten eines Leasingnehmers hat, er also ein in Raten zu zahlendes Entgelt zu entrichten hat und ihn allein die Gefahr und Haftung für Instandhaltung, Sachmängel, Untergang und Beschädigung der Sache treffen (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs vom 26. November 2014 XII ZR 120/13, Monatsschrift für Deutsches Recht 2015, 144, Rz 26; vom 4. Februar 2004 XII ZR 301/01, BGHZ 158, 19, m.w.N.). In einem solchen Fall sind mögliche, aus dem Arbeitsverhältnis resultierende Vorteile nicht nach der speziellen Bewertungsnorm des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG, sondern nach den allgemeinen Grundsätzen, wie sie entsprechend der ständigen Senatsrechtsprechung etwa für die Erfassung von Rabatten gelten, zu bewerten (Senatsurteile vom 26. Juli 2012 VI R 27/11, BFHE 238, 376, BStBl II 2013, 402, und VI R 30/09, BFHE 238, 371, BStBl II 2013, 400).

- 13** 4. Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Würdigung, dass es sich bei dem von der Gemeinde bei der Firma Y geleasten PKW um kein betriebliches Fahrzeug der Gebietskörperschaft (Arbeitgeber) handelt, sondern der PKW der Klägerin zuzurechnen und der Vorteil aus der Fahrzeuggestellung nicht nach der üblichen Bewertungsmethode, nämlich § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG (1 %-Regelung oder Fahrtenbuchmethode), zu bewerten ist.
- 14** Das FG hat das von der Gemeinde geleaste Fahrzeug allein deshalb der Klägerin zugerechnet, weil ihr der PKW uneingeschränkt zur Verfügung gestanden und sie sämtliche damit zusammenhängenden Kosten und wirtschaftlichen Risiken getragen habe. Diese Schlussfolgerung kann schon deshalb revisionsrechtlich keinen Bestand haben, weil nicht ersichtlich ist, aufgrund welcher Feststellungen das FG diese Erkenntnis schöpft. Es ist beispielsweise weder festgestellt, wer Halter des von der Gemeinde geleasten Fahrzeugs noch wer Versicherungsnehmer der gesetzlichen Haftpflichtversicherung für diesen PKW ist. Auch ist nicht ersichtlich, ob und in welcher Weise die Klägerin gegenüber der Gemeinde die Gefahr aus dem Gebrauch bzw. Betrieb des Fahrzeugs übernommen und in welchem Umfang sie die Gemeinde von den vertraglichen Verpflichtungen aus dem Leasingvertrag mit der Firma Y freigestellt hat. Darüber hinaus fehlt es an belastbaren Feststellungen, nach denen die Klägerin das Nutzungsrecht an dem PKW nach seinem wirtschaftlichen Gehalt (auch gegenüber der Gemeinde) so erlangt hat, als wenn sie selbst den Leasingvertrag mit dem Leasinggeber geschlossen hätte.
- 15** 5. Der Senat muss nicht entscheiden, ob dem FG die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler unterlaufen sind, da die Revision schon aus anderen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung führt.
- 16** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de