Urteil vom 03. September 2015, VI R 27/14

Fahrtenbuchmethode; Leasingsonderzahlung - Bloß zeitanteilige Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei den "gesamten Kfz-Aufwendungen" i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG - Kein allgemeines Korrespondenzprinzip beim Ansatz auf Arbeitgeberseite und auf Arbeitnehmerseite

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 2, EStG § 8 Abs 2 S 3, EStG § 8 Abs 2 S 4, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 7 Abs 1, EStG § 2 Abs 2 Nr 1, EStG § 2 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 10. Dezember 2013, Az: 9 K 9224/10

Leitsätze

Im Rahmen der Fahrtenbuchmethode sind die Gesamtkosten jedenfalls dann periodengerecht anzusetzen, wenn der Arbeitgeber die Kosten des von ihm überlassenen Kfz in seiner Gewinnermittlung dementsprechend erfassen muss .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin Brandenburg vom 11. Dezember 2013 9 K 9224/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, wie der geldwerte Vorteil aus einer PKW-Überlassung bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode zu ermitteln ist, wenn der Arbeitgeber eine Leasingsonderzahlung erbracht hat.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, leaste einen PKW und überließ ihn ihrem Geschäftsführer, Herrn B, der am Stammkapital der Klägerin mit 9,9 % beteiligt war, auch zur privaten Nutzung. Die Klägerin ermittelte im Streitjahr (2005) den geldwerten Vorteil aus der PKW-Überlassung nach der Fahrtenbuchmethode; dabei verteilte sie die von ihr im Jahr 2005 erbrachte Leasingsonderzahlung über 15.000 € auf 36 Monate, die Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags, und setzte im Streitjahr anteilig für acht Monate Kosten von 3.333 € an. Aufgrund der so ermittelten Gesamtkosten (25.401 €) ergab sich ein Kilometersatz von 1,08 € und dementsprechend ein sonstiger Bezug von 4.112 €.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat dagegen im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass bei einem Leasingfahrzeug die monatlichen Leasingraten an Stelle der Abschreibung stünden, aber die einmalige Leasingzahlung insgesamt den im Streitjahr anzusetzenden Gesamtkosten hinzuzurechnen sei. Dementsprechend ermittelte das FA einen Kilometersatz von 1,57 €, setzte die Privatfahrten mit 5.978,56 € an und gelangte zu einem nachzuversteuernden Betrag von 1.865 €. In Höhe der darauf entfallenden Lohnsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlags nahm das FA die Klägerin mit Haftungsbescheid gemäß § 42d des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Anspruch.

4 Die von der Klägerin dagegen erhobene Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) hob mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1467 veröffentlichten Gründen den Haftungsbescheid auf, weil das FA zu Unrecht die Leasingsonderzahlung im Jahr 2005 vollständig berücksichtigt habe.

5 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung des § 8 Abs. 2 EStG. Die Leasingsonderzahlung sei angesichts des im Lohnsteuerrecht geltenden Zufluss- und Abflussprinzips in voller Höhe im Jahr der Zahlung anstelle der Absetzung

für Abnutzung (AfA) in die Gesamtkosten einzubeziehen. Eine periodengerechte Abgrenzung sehe das Lohnsteuerrecht nicht vor.

6 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 11. Dezember 2013 9 K 9224/10 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt,
die Revision des Beklagten als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

8 Die Revision sei als unzulässig zu verwerfen, da die Revisionsbegründung nicht den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung (FGO) genüge. Jedenfalls sei die Revision aber unbegründet.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die zulässige Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

10 1. Die Revisionsbegründung entspricht den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO; die Revision ist daher zulässig.

11 a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Dementsprechend muss die erhobene Rüge eindeutig erkennen lassen, welche Norm der Revisionskläger für verletzt und aus welchen Gründen tatsächlicher und rechtlicher Art er das erstinstanzliche Urteil für unrichtig hält. Denn § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO soll das Revisionsgericht entlasten und den Revisionskläger veranlassen, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen. Demgemäß muss sich der Revisionskläger mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält (Senatsbeschluss vom 20. April 2010 VI R 44/09, BFHE 228, 407, BStBl II 2010, 691, m.w.N.).

12 b) Diesen Anforderungen an die Darlegung einer Rechtsverletzung wird das Vorbringen des FA noch gerecht. Es hat dargelegt, dass § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG durch die Entscheidung des FG verletzt sei, weil es den Begriff der gesamten Kfz-Aufwendungen im Hinblick auf die Arbeitnehmerbesteuerung und das dort geltende Zufluss-/Abflussprinzip unzutreffend ausgelegt habe. Das FA hat mit dieser Begründung hinreichend deutlich gemacht, welche Gründe nach seiner Auffassung gegen eine periodengerechte Zuordnung der Leasingsonderzahlung sprechen, und insoweit noch ausreichend rechtliche und tatsächliche Gründe für seine Auffassung vorgebracht.

13 2. Die Revision ist indessen unbegründet. Denn das FG hat zutreffend entschieden, dass die Leasingsonderzahlung nur zeitanteilig bei den gesamten Kfz-Aufwendungen i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG zu berücksichtigen ist.

14 a) Die Beteiligten gehen zu Recht übereinstimmend davon aus, dass die Überlassung eines betrieblichen PKW durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zu Lohnzufluss i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG führt.

15 Nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG kann der Wert nach den Sätzen 2 und 3, nämlich der Wert der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten, statt mit der 1 %-Regelung auch mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil der "gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen" angesetzt werden, wenn die durch das Kfz "insgesamt entstehenden Aufwendungen" durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden (Fahrtenbuchmethode, zuletzt Senatsurteile vom 18. Dezember 2014 VI R 75/13, BFHE 248, 336, BStBl II 2015, 670; vom 20. März 2014 VI R 35/12, BFHE 245, 192, BStBl II 2014, 643; jeweils m.w.N.).

16 b) Zu diesen insgesamt entstehenden Kfz-Aufwendungen (Gesamtkosten) gehören die Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz dienen und in Zusammenhang mit dessen Nutzung typischerweise entstehen; dazu rechnen insbesondere die Kosten für Betriebsstoffe, Wartung und Reparaturen sowie die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten, etwa für die Haftpflichtversicherung, die Kfz-Steuer, AfA oder Leasing- und Leasingsonderzahlungen und Garagenmiete (Senatsurteil vom 14. September 2005 VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72, m.w.N.; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 122; Pust in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht,

Kommentar, § 8 Rz 435; Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 EStG Rz 101; für den gesamten Nutzungszeitraum Schmidt/Krüger, EStG, 34. Aufl., § 8 Rz 52; Steiner in Lademann, EStG, § 8 EStG Rz 117); das entsprach auch der Auffassung der Finanzverwaltung im Streitjahr wie auch noch gegenwärtig (vgl. R 31.(9) Nr. 2 Satz 8 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR-- 2005; R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 9 LStR 2015, H 8.1 (9-10) "Gesamtkosten" des Lohnsteuer-Handbuchs 2015).

17 c) Die zutreffende Ermittlung des geldwerten Vorteils gebietet nicht nur, die Gesamtkosten dem Grunde nach zutreffend zu erfassen, sondern auch, diese Gesamtkosten periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen. Seit jeher werden gemäß § 7 Abs. 1 EStG die Anschaffungskosten eines Fahrzeugs in der Weise berücksichtigt, dass sie über den gesamten voraussichtlichen Nutzungszeitraum des Fahrzeugs hinweg aufgeteilt werden, statt dass sie im Jahr der Rechnungsstellung oder Bezahlung in einem Betrag in die Gesamtkosten eingehen. Nichts anderes hat für die in der Gewinnermittlung zu erfassenden Mietvorauszahlungen oder Leasingsonderzahlungen zu gelten, die für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Arbeitgeber die Kosten des von ihm überlassenen Fahrzeugs in seiner Gewinnermittlung periodengerecht erfassen muss.

18 d) Entsprechend diesen Grundsätzen hat das FG zur Frage der periodengerechten Aufteilung des Aufwands i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG im hier gegebenen Streitfall zutreffend § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG angewandt, wonach in der Steuerbilanz für Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auf der Aktivseite Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen sind, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Ob der den Dienstwagen überlassende Arbeitgeber im Rahmen seiner Gewinnermittlung in Bezug auf den Dienstwagen diese Gewinnermittlungsgrundsätze tatsächlich beachtet, ist unerheblich. Maßgeblich ist vielmehr, welcher Aufwand sich bei zutreffender Anwendung gesetzlicher Bilanzierungsgrundsätze im Veranlagungszeitraum tatsächlich ergeben hätte. Denn ein allgemeines Korrespondenzprinzip besteht nicht; es gibt keine Rechtsgrundlage dafür, dass auf der Arbeitgeberseite einerseits und auf der Arbeitnehmerseite andererseits stets korrespondierende Ansätze vorzunehmen wären (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. März 2005 IX B 174/03, BFHE 212, 561, BStBl II 2006, 368, mit Hinweis auf die im Schrifttum dazu nahezu einhellig vertretene Auffassung).

19 aa) Zu Unrecht wendet die Revision ein, dass zum Bereich der Überschusseinkünfte zählende Lohnvorteile des Arbeitnehmers zu bewerten seien, auf die nicht die Grundsätze der Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) Anwendung fänden. Denn für die Bewertung der privaten Kfz-Nutzung gelten die Grundsätze der Gewinnermittlung. Im Bereich der Gewinneinkünfte gelten diese unmittelbar, weil insoweit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für die Zwecke der Gewinnermittlung die Bewertung der Nutzungsentnahme normiert. Aber auch im Rahmen der Arbeitnehmerbesteuerung geht es um die private Nutzung eines betrieblichen Kfz; insoweit ist § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zur Bewertung der privaten Nutzung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG entsprechend anzuwenden und beansprucht nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG auch Geltung bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode. Mithin sind auch auf die Bewertung des Vorteils eines zur privaten Nutzung überlassenen (betrieblichen) Dienstwagens die Grundsätze der Gewinnermittlung entsprechend anwendbar, um den Vorteil zutreffend, nämlich auch periodengerecht zu erfassen. Dies schließt nicht aus, entsprechend den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung, bei nur geringfügigen Beträgen auf den Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens zu verzichten, wie z.B. bei Steuern und Versicherungen für einen nur aus wenigen Fahrzeugen bestehenden Fuhrpark (BFH-Beschluss vom 18. März 2010 X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796, m.w.N.; Förster, BFH/PR 2010, 417).

20 bb) Der periodengerechten Zuordnung der Leasingsonderzahlungen steht auch nicht der Einwand der Revision entgegen, dass dadurch im Fall des Übergangs auf die 1 %-Regelung im nachfolgenden Veranlagungszeitraum die anteilige Leasingsonderzahlung unberücksichtigt bleibe. Denn Ziel aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ist es, Ausgaben vor dem Bilanzstichtag in die Jahre zu verlagern, in die sie wirtschaftlich gehören. Sie dienen damit der periodengerechten Erfolgsermittlung (Bauer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5 Rz F 3). Dementsprechend sind sie auch geeignet, einen dem Arbeitnehmer zugewandten Vorteil bei Anwendung der so genannten Fahrtenbuchmethode zutreffend zu bewerten, wenn der Arbeitgeber für einen geleasten oder gemieteten Dienstwagen eine Sonderzahlung geleistet hat. Darüber hinaus entspricht es der Natur der 1 %-Regelung als einer nur grob typisierenden Regelung, dass einzelne vorteilserhöhende wie vorteilsmindernde Umstände unberücksichtigt bleiben. So führen etwa Kosten für Nachrüstungen des Dienstwagens (Senatsurteil vom 13. Oktober 2010 VI R 12/09, BFHE 231, 540, BStBl II 2011, 361) oder auch umfangreiche Reparaturen weder zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage, des Bruttolistenneupreises, noch führen Erwerb und Überlassung gebrauchter Dienstwagen mit deutlich unter den Bruttolistenneupreisen liegenden Anschaffungskosten zu einer Verringerung dieser Bemessungsgrundlage.

21 cc) Die Revision kann sich schließlich auch nicht mit Erfolg auf das Senatsurteil vom 5. Mai 1994 VI R 100/93 (BFHE 174, 359, BStBl II 1994, 643) zur Behandlung von Leasingsonderzahlungen als sofort abziehbare Werbungskosten berufen. Denn die Entscheidung behandelt die Frage des Werbungskostenabzugs bei Überschusseinkünften im Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, § 7 Abs. 1 EStG, ob nämlich Anschaffungskosten eines Nutzungsrechts vorliegen. Das verneinte der erkennende Senat, weil zu den Anschaffungskosten für den Erwerb eines Nutzungsrechts keine Pachtvorauszahlungen oder Einmalzahlungen gehören; diese können gemäß § 11 Abs. 2 EStG sofort abgezogen werden. Dies gilt aber nicht für die grundsätzlich aus der Gewinnermittlung des Arbeitgebers gewonnenen gesamten Kfz-Aufwendungen i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG.

22 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de