Urteil vom 30. November 2016, VI R 2/15

Steuerliche Berücksichtigung von selbst getragenen Kraftstoffkosten bei Anwendung der 1 %-Regelung

ECLI:DE:BFH:2016:U.301116.VIR2.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1, EStG § 8 Abs 2 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 03. Dezember 2014, Az: 12 K 1073/14 E

Leitsätze

1. Leistet der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung, d.h. für die Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, eines betrieblichen Kfz ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung (Anschluss an Senatsurteil vom 7. November 2006 VI R 95/04, BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269).

2. Nichts anderes gilt, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen PKW trägt. Der Umstand, dass der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der 1 %-Regelung ermittelt worden ist, steht dem nicht entgegen.

3. Eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der für den betrieblichen PKW getragenen Aufwendungen beim Arbeitnehmer kommt allerdings nur in Betracht, wenn er den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 4. Dezember 2014 12 K 1073/14 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob bei der Versteuerung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung eines Firmenwagens nach der 1 %-Regelung die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kraftstoffkosten steuerlich zu berücksichtigen sind.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2012) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger ist im Außendienst nichtselbständig tätig. Im Streitjahr überließ ihm sein Arbeitgeber ein betriebliches Kfz (Bruttolistenpreis 52.300 €) zur dienstlichen und privaten Nutzung. Sämtliche Kraftstoffkosten und damit auch den auf die beruflichen Fahrten entfallenden Anteil trug der Kläger. Er wandte hierfür insgesamt einen Betrag von 5.599 € auf. Die übrigen PKW-Kosten übernahm der Arbeitgeber. Im Rahmen des Lohnsteuerabzugs ermittelte der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit 523 € monatlich; einen geldwerten Vorteil nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG erfasste er mangels einer regelmäßigen Arbeitsstätte nicht.

3 Im Rahmen der Einkommensteuererklärung begehrte der Kläger, den geldwerten Vorteil nach der Fahrtenbuchmethode zu bemessen. Darüber hinaus beantragte er, die von ihm im Streitjahr getragenen Kraftstoffkosten in Höhe von 5.599 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

4 Im Einkommensteuerbescheid für 2012 versagte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Bewertung des streitigen geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode, weil das vom Kläger geführte Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß sei. Zudem seien die vom Kläger verausgabten Kraftstoffkosten steuerlich nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) komme ein Werbungskostenabzug einzelner vom Arbeitnehmer selbst getragener Kfz-Kosten nicht in Betracht, wenn der Nutzungsvorteil nach der 1 %-Regelung ermittelt werde.

5 Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage, mit der die Kläger ihr Begehren lediglich im Hinblick auf den Werbungskostenabzug der im Streitjahr getragenen Kraftstoffkosten in Höhe von 5.599 € weiterverfolgten, gab das Finanzgericht (FG) statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 466). Individuell vom Arbeitnehmer getragene Kfz-Kosten (hier: Kraftstoffkosten für berufliche und private Fahrten) seien auch dann als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar, wenn der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der 1 %-Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ermittelt worden sei.

6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

7 Es beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 4. Dezember 2014 12 K 1073/14 E aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

9 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die vom Kläger getragenen Kraftstoffkosten steuerlich zu berücksichtigen sind. Der Umstand, dass der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der 1 %-Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ermittelt worden ist, steht dem nicht entgegen.

11 1. Nach ständiger Rechtsprechung führt die Überlassung eines betrieblichen PKW durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn i.S. von § 19 EStG (z.B. 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, und 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 entweder nach der 1 %-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten (Senatsurteile in BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700, und vom 18. Dezember 2014 VI R 75/13, BFHE 248, 336, BStBl II 2015, 670). Beide vom Gesetz vorgegebenen Alternativen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeugs regeln einheitlich und abschließend, welche Aufwendungen von dem gefundenen Wertansatz erfasst und in welchem Umfang die dem Steuerpflichtigen hieraus zufließenden Sachbezüge abgegolten werden (Senatsurteil vom 14. September 2005 VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72). Sowohl die 1 %-Regelung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG) als auch die Fahrtenbuchmethode (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG) stellen lediglich unterschiedliche Wege zur Bewertung dieses Vorteils bereit (Senatsurteil vom 7. Juni 2002 VI R 145/99, BFHE 199, 322, BStBl II 2002, 829). Als Spezialvorschriften zu § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sperren sie, soweit ihr Regelungsgehalt reicht, den Rückgriff auf die dort geregelte Bewertung von Sachbezügen im Übrigen.

12 a) Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung, d.h. für die Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, eines betrieblichen Kfz ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung (Senatsurteil vom 7. November 2006 VI R 95/04, BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269; BMF-Schreiben vom 19. April 2013, BStBl I 2013, 513; Schmidt/Krüger, EStG, 35. Aufl., § 8 Rz 37; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 8 Rz 389; Kirchhof in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 8 Rz 38; Kratzsch in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 8 Rz 158h; Steiner in Lademann, EStG, § 8 EStG Rz 127; Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 EStG Rz 84;

Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort: "Kraftfahrzeuggestellung", Rz 48; Wagner, in Heuermann/Wagner, Das gesamte Lohnsteuerrecht, D Rz 284; Thomas, Der Betrieb --DB-- 2006, Beilage 6, 58, 63; Risthaus, Deutsche Steuerzeitung 2009, 229, 230; Niermann, DB 2009, 366, 367; a.A. FG Münster, Urteil vom 28. März 2012 11 K 2817/11 E, EFG 2012, 1245; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25. Februar 2014 5 K 284/13, EFG 2014, 896, Revision VI R 24/14; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 126; Pfützenreuter, EFG 2012, 1246, die Werbungskosten annehmen). Denn insoweit fehlt es an einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. In Höhe des Nutzungsentgelts wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen Vorteil zu; der Arbeitnehmer wird durch die Zahlung des Nutzungsentgelts nicht bereichert, sondern vielmehr endgültig belastet.

13 Das Nutzungsentgelt mindert folglich bereits auf der Einnahmeseite den Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens zu privaten Fahrten sowie zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der steuerbare Vorteil des Arbeitnehmers, den ihm der Arbeitgeber mit der Überlassung des Dienstwagens einräumt, besteht lediglich in der Differenz zwischen dem Wert der Nutzungsüberlassung nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG und dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Nutzungsentgelt. Dies entspricht den allgemeinen Grundsätzen zur Bemessung des geldwerten Vorteils bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wonach dieser von vornherein nur in dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Zuwendung des Arbeitgebers und den Aufwendungen des Arbeitnehmers zur Erlangung der Zuwendung besteht (z.B. Senatsurteile vom 16. Februar 2005 VI R 46/03, BFHE 209, 214, BStBl II 2005, 529, zur verbilligten Überlassung von Wohnraum; vom 23. Juni 2005 VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766, und vom 1. Februar 2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898, zur Übertragung von Aktien, sowie vom 26. Juli 2012 VI R 30/09, BFHE 238, 371, BStBl II 2013, 400, zu Rabatten bei Jahreswagen, jeweils m.w.N.).

14 b) Nichts anderes gilt, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen PKW trägt.

15 aa) Denn auch soweit der Arbeitnehmer einzelne nutzungsabhängige Kfz-Kosten übernimmt, fehlt es schon dem Grunde nach an einem lohnsteuerbaren Vorteil des Arbeitnehmers. Der Gesetzgeber ist sowohl bei der Bewertung des Nutzungsvorteils nach der Fahrtenbuchmethode als auch bei dessen Bemessung nach der 1 %-Regelung davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Vorteil als Arbeitslohn dadurch zuwendet, dass er ihm ein Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung stellt und alle mit dem Kfz verbundenen Kosten trägt (z.B. Senatsurteil in BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385). Trifft diese Grundannahme nicht zu, wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer jedenfalls keinen Arbeitslohn in dem Umfang zu, den der Gesetzgeber mit der 1 %-Regelung typisieren wollte. Vielmehr ist der Arbeitnehmer insoweit nicht bereichert, als er Kosten aufwendet, die durch die private Nutzung des ihm überlassenen betrieblichen PKW veranlasst sind. Auch soweit der Arbeitnehmer einzelne Kosten des betrieblichen PKW selbst trägt, fehlt es an einer vorteilsbegründenden und damit lohnsteuerbaren Einnahme.

16 Soweit die Finanzverwaltung zwischen einer entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kfz bemessenen Kilometerpauschale und der Übernahme der Leasingraten durch den Arbeitnehmer, die sie jeweils --zutreffend-- vorteilsmindernd berücksichtigt (BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 513, Rz 2), und anderen einzelnen Kfz-Kosten (z.B. Treibstoffkosten und Versicherungsbeiträgen) differenziert, gibt es hierfür keinen tragfähigen Grund. Leasingraten sind ebenso wie Kraftstoffkosten und Versicherungsbeiträge mit dem Kfz verbundene individuelle Kosten. Die Zahlung einer nutzungsabhängigen Kilometerpauschale durch den Arbeitnehmer lässt sich bei entsprechender arbeitsvertraglicher Gestaltung ohne weiteres auch nach dem Kraftstoffverbrauch des Dienstwagens bemessen. Allen diesen Fällen ist lohnsteuerrechtlich aber gemeinsam, dass es an einer Grundvoraussetzung für die Annahme von Arbeitslohn in Zusammenhang mit der Kfz-Überlassung fehlt, nämlich an einer Bereicherung des Arbeitnehmers. Folglich sind die Fälle auch in der Weise gleich zu behandeln, dass die Leistungen des Arbeitnehmers vorteilsmindernd zu berücksichtigen sind.

17 bb) Der nutzungswertmindernden Berücksichtigung individueller Kfz-Kosten steht der Umstand, dass mit der 1 %-Regelung eine stark vereinfachende, typisierende und pauschalierende Bewertungsvorschrift geschaffen werden sollte (z.B. Senatsurteil in BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385), nicht entgegen. Soweit sich aus dem Senatsurteil vom 18. Oktober 2007 VI R 57/06 (BFHE 219, 206, BStBl II 2009, 199) etwas anderes ergibt, hält der Senat daran nicht fest. Denn die Minderung des Nutzungswerts greift in das Bewertungssystem des § 8 Abs. 2 EStG nicht ein. Der private Nutzungsvorteil wird weiterhin unabhängig von den individuellen --tatsächlichen-- (Nutzungs-)Verhältnissen (Senatsurteil in BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700, m.w.N.) und damit typisierend und pauschalierend mit 1 % des Listenpreises bewertet oder mit dem individuellen anhand der Fahrtenbuchmethode gefundenen

Nutzungsvorteil angesetzt. Es ist dann in einem zweiten Schritt Sache des Arbeitnehmers, die von ihm selbst getragenen Kfz-Kosten geltend zu machen und belastbar nachzuweisen.

18 Schließlich wird durch die vorteilsmindernde Berücksichtigung individueller Kfz-Kosten bei der Bewertung des privaten Nutzungsvorteils nach der 1 %-Regelung die Ungleichbehandlung zwischen Arbeitnehmern, deren Arbeitgeber alle Kosten tragen, und Arbeitnehmern, die die Kfz-Kosten in mehr oder weniger großem Umfang selbst zu tragen haben, abgemildert (Thomas, DB 2006, Beilage 6, 58, 63). Dass mit dem in § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG enthaltenen Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für die Typisierung auf eine Regelung zurückgegriffen wird, bei der sich sämtliche Kfz-Aufwendungen steuerlich ausgewirkt haben, spricht ebenfalls dafür, entsprechende Aufwendungen, auch soweit sie durch die private Nutzung des Dienstwagens entstanden sind, vorteilsmindernd zu berücksichtigen (vgl. Bergkemper Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 282 f.; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 8 Rz 37; Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 8 Rz 389; Thomas, DB 2006, Beilage 6, 58, 63; Schneider, FR 2011, 1060, 1064).

19 cc) Übersteigen die Eigenleistungen des Arbeitnehmers den privaten Nutzungsvorteil, führt der übersteigende Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten. Der Senat verweist insoweit auf sein Urteil vom 30. November 2016 VI R 49/14 (BFHE 256, 107).

20 c) Eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer selbst für den betrieblichen PKW getragenen Aufwendungen kommt allerdings nur in Betracht, wenn der Arbeitnehmer den geltend gemachten PKW-bezogenen Aufwand im Einzelnen darlegt und belastbar nachweist. Denn insoweit trifft ihn die objektive Feststellungslast. An der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre besteht ein Anreiz für die Steuerpflichtigen, Privataufwendungen der Erwerbssphäre zuzuordnen, um so den Abzug dieser Aufwendungen zu erreichen. Dem haben die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte bei der Sachverhaltsaufklärung und bei der Rechtsanwendung besonders Rechnung zu tragen. So dürfen sich die Finanzgerichte in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).

21 2. Die Vorentscheidung entspricht diesen Rechtsgrundsätzen im Ergebnis.

22 a) Das FG hat den Vorteil aus der Überlassung des dem Kläger überlassenen betrieblichen PKW (Bruttolistenpreis: 52.300 €) im Streitfall zu Recht nach der 1 %-Regelung bewertet. Nach den tatsächlichen und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG entsprechen die vom Kläger vorgelegten Aufzeichnungen nicht den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Das ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht mehr im Streit.

23 b) Auch hat die Vorinstanz zutreffend darauf erkannt, dass die vom Kläger getragenen Kraftstoffkosten in Höhe von 5.599 € steuerlich zu berücksichtigen sind. Sie sind nach den vorgenannten Rechtsgrundsätzen allerdings nicht als Werbungskosten, sondern auf der Einnahmeseite --wenn auch im Streitfall mit nämlichen steuerlichen Folgen-- vorteilsmindernd zu berücksichtigen. Dies gilt vorliegend auch für die auf die beruflichen Fahrten (Dienstreisen) entfallenden Kraftstoffkosten. Der Kläger trug diese Kosten nicht, weil er Dienstreisen unternahm, sondern weil dies die Bedingung war, unter der ihm erlaubt wurde, den betrieblichen PKW privat zu nutzen. Es handelt sich folglich auch insoweit regelmäßig um das Nutzungsentgelt des Arbeitnehmers für die Überlassung des betrieblichen PKW zur privaten Nutzung. Denn Aufwendungen für Dienstreisen hat regelmäßig der Arbeitgeber zu tragen. Der Arbeitnehmer hat gegen den Arbeitgeber zumeist (tarif-)vertraglich, jedenfalls aber entsprechend § 670 des Bürgerlichen Gesetzbuchs Anspruch auf Ersatz von Aufwendungen, die ihm bei Erbringung der Arbeitsleistung entstehen. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen dem Betätigungsbereich des Arbeitgebers zuzurechnen sind und der Arbeitnehmer sie nicht selbst tragen muss, weil er dafür eine besondere Vergütung erhält (Preis, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 17. Aufl. 2017, § 611 BGB Rz 553, m.w.N.). Liegen --wie im Streitfall-- Anhaltspunkte für eine hiervon abweichende Handhabung in Bezug auf die Kosten beruflich veranlasster Fahrten des Klägers für seinen Arbeitgeber nicht vor, stellt sich die Übernahme von Kraftstoffkosten für dienstliche Fahrten nicht als beruflich veranlasster Erwerbsaufwand, sondern als Entgelt für die private Nutzung des PKW dar.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de