Urteil vom 25. April 2018, VI R 34/16

Schadensersatz wegen überhöhter Einkommensteuerfestsetzung kein Arbeitslohn

ECLI:DE:BFH:2018:U.250418.VIR34.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 4, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 2, EStG VZ 2008

vorgehend FG Köln, 28. Oktober 2015, Az: 15 K 1581/11

Leitsätze

1. Die Erfüllung eines Schadensersatzanspruchs eines Arbeitnehmers gegen seinen Arbeitgeber, der auf einer überhöhten Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem Arbeitnehmer beruht, führt beim Arbeitnehmer nicht zu einem Lohnzufluss, wenn dem Arbeitnehmer tatsächlich ein Schaden entstanden ist, die Einkommensteuer also ohne die Pflichtverletzung oder unerlaubte Handlung des Arbeitgebers niedriger festgesetzt worden wäre (Bestätigung des BFH-Urteils vom 20. September 1996 VI R 57/95, BFHE 181, 298, BStBl II 1997, 144) .

2. Der Steuerpflichtige trägt die objektive Feststellungslast, dass die Ersatzleistung des Arbeitgebers der Erfüllung eines tatsächlich bestehenden Schadensersatzanspruchs diente, weil die entscheidungserheblichen Umstände in seiner Sphäre liegen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 29. Oktober 2015 15 K 1581/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war bis 2010 als ... angestellt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

2 Ihm stand seit mindestens 2002 ein Dienstwagen nebst Fahrer zur Verfügung. Die Vereinbarung über die Dienstwagengestellung verwies auf die Richtlinien über die Haltung und Benutzung von Dienstkraftfahrzeugen im Lande Nordrhein-Westfalen (KfzR). Dem Kläger war die private Nutzung des Dienstwagens gestattet.

3 Über die Fahrten mit dem Dienstwagen führten der Kläger und sein Fahrer bis mindestens Februar 2008 Aufzeichnungen in Form einer Loseblattsammlung. Die Aufzeichnungen wurden später durch eine andere Person in ein gebundenes Buch übertragen.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gelangte im Anschluss an eine bei der Arbeitgeberin des Klägers durchgeführte Lohnsteuer-Außenprüfung zu der Auffassung, dass die über die Nutzung des Dienstwagens für die Jahre 2002 bis 2005 geführten Aufzeichnungen kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch darstellten und erließ gegenüber den Klägern entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide. Die hiergegen erhobene Klage hatte nur hinsichtlich der Einkommensteuer für 2003 aus verfahrensrechtlichen Gründen Erfolg. Im Übrigen wies das

Finanzgericht (FG) die Klage mit Urteil vom 21. April 2008 15 K 3899/07 ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 120 veröffentlicht.

5 Der Kläger meldete diesen Vorgang bei der Haftpflichtversicherung seiner Arbeitgeberin. Er war der Auffassung, ihm sei durch die höhere Einkommensteuerfestsetzung ein Schaden entstanden, den seine Arbeitgeberin verschuldet habe. Denn die Arbeitgeberin sei ihrer Überwachungspflicht hinsichtlich der Führung der Fahrtenbücher nicht nachgekommen.

6 Die Arbeitgeberin holte diesbezüglich juristische Stellungnahmen von zwei Rechtsanwaltskanzleien ein, die zu der Einschätzung gelangten, es sei mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Arbeitgeberin zum Ersatz der dem Kläger entstandenen Steuermehrbelastung verpflichtet sei. Der Einwand eines mitwirkenden Verschuldens des Klägers sei allerdings nicht ausgeschlossen.

7 Die Haftpflichtversicherung der Arbeitgeberin zahlte dem Kläger daraufhin im Streitjahr (2008) im Vergleichswege pauschal 50.000 €.

8 Nach einer weiteren Lohnsteuer-Außenprüfung bei der Arbeitgeberin sah das FA die vorgenannte Zahlung der Haftpflichtversicherung als Arbeitslohn des Klägers an und erließ u.a. deshalb einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr.

9 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage hatte im Streitpunkt Erfolg. Das FG war der Auffassung, es könne dahin stehen, ob tatsächlich ein Schadensersatzanspruch des Klägers gegen seine Arbeitgeberin bestanden habe, was zweifelhaft sei. Denn es sei jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass die Zahlung aus Sicht der Arbeitgeberin wegen eines (vermeintlichen) Schadensersatzanspruchs erfolgt sei. Es stehe deshalb nicht zur Überzeugung des Gerichts fest, dass die Zahlung "für" die Arbeitsleistung des Klägers erbracht worden sei. Die verbleibenden Zweifel gingen zu Lasten des FA, das die Feststellungslast für die steuererhöhende Tatsache trage.

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

11 Es beantragt,
das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat, und die Klage auch insoweit abzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht entscheidungsreifen Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Auffassung der Vorinstanz, dass die Zahlung der Haftpflichtversicherung der Arbeitgeberin des Klägers keinen Arbeitslohn darstellt, hält einer revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand. Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG allerdings nicht abschließend beurteilen, ob es sich bei der fraglichen Zahlung um Arbeitslohn handelt. Die Sache ist daher an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

13 1. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) --neben Gehältern und Löhnen-- auch andere Bezüge und Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 1. September 2016 VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69; vom 28. Februar 2013 VI R 58/11, BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642, und vom 18. Oktober 2012 VI R 64/11, BFHE 239, 270, BStBl II 2015, 184, m.w.N.).

14 Ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung

durch das FG. Denn ob der entsprechende Leistungsaustausch den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer grundsätzlich der Tatsacheninstanz vorbehaltenen Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls entschieden werden. Die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten sind insoweit unerheblich. Entscheidend sind die vorgefundenen objektiven Tatumstände, die vom FG als Tatsacheninstanz eigenständig zu würdigen sind (Senatsbeschluss vom 26. Juni 2014 VI R 94/13, BFHE 246, 182, BStBl II 2014, 864).

15 Arbeitslohn liegt dagegen nicht vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Schaden ersetzt, den dieser infolge einer Verletzung arbeits- oder sonstiger zivilrechtlicher (Fürsorge-)Pflichten oder einer unerlaubten Handlung des Arbeitgebers erlitten hat. Denn damit werden nicht die Dienste des Arbeitnehmers vergütet, sondern ein vom Arbeitgeber verursachter Schaden ausgeglichen (Senatsurteile vom 20. September 1996 VI R 57/95, BFHE 181, 298, BStBl II 1997, 144, und vom 24. Mai 2000 VI R 17/96, BFHE 192, 293, BStBl II 2000, 584; Senatsbeschluss vom 26. August 2016 VI B 95/15, BFH/NV 2016, 1726).

16 Schadensersatz, der wegen überhöhter Einkommensteuerfestsetzung zu leisten ist, dient dem Ausgleich einer Vermögenseinbuße, die nicht in der Erwerbssphäre, sondern in der Privatsphäre eingetreten ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Juni 1998 IV R 61/97, BFHE 186, 363, BStBl II 1998, 621). Die Erfüllung eines dahingehenden Schadensersatzanspruchs eines Arbeitnehmers gegen seinen Arbeitgeber führt beim Arbeitnehmer folglich nicht zu einem Lohnzufluss, obwohl der Arbeitsvertrag als das Rechtsverhältnis, das Grundlage für den Schadensersatzanspruch ist, der Erwerbssphäre des Arbeitnehmers zuzurechnen ist (Senatsurteil in BFHE 181, 298, BStBl II 1997, 144).

17 Eine solche Zahlung stellt allerdings nur dann keinen Arbeitslohn, sondern eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche private Vermögensmehrung dar, wenn dem Steuerpflichtigen tatsächlich ein Schaden entstanden ist, die Einkommensteuer also ohne die arbeits- bzw. zivilrechtliche (Fürsorge-)Pflichtverletzung oder unerlaubte Handlung des Arbeitgebers niedriger festgesetzt worden wäre (BFH-Urteile in BFHE 181, 298, BStBl II 1997, 144, und in BFHE 186, 363, BStBl II 1998, 621). Der Schaden berechnet sich dann aus der Differenz zwischen der tatsächlich festgesetzten Einkommensteuer und derjenigen Einkommensteuer, die sich ohne die Pflichtverletzung ergeben hätte.

18 Dabei muss sichergestellt sein, dass die strittige Zahlung tatsächlich dem Zweck diente, eine dem Steuerpflichtigen entstandene vermeidbare steuerliche Mehrbelastung auszugleichen. Bestehen insoweit Zweifel, muss der Steuerpflichtige, weil die entscheidungserheblichen Umstände in seiner Sphäre liegen, nachweisen, dass dem Arbeitgeber eine von ihm zu vertretende Pflichtverletzung unterlaufen ist, die wiederum in adäquat kausaler Weise die erhöhte Einkommensteuerfestsetzung verursacht hat, und dass die Ersatzleistung dem Ausgleich dieses Schadens diente. Der Steuerpflichtige darf die mangelnde Steuerbarkeit von Schadensersatzleistungen zum Ausgleich einer überhöhten Einkommensteuerfestsetzung nicht dazu nutzen, Einnahmen, die diese besondere Zweckbindung nicht aufweisen, als Schadensersatzleistungen zu deklarieren, um so steuerpflichtige Einnahmen der Besteuerung zu entziehen (BFH-Urteil in BFHE 186, 363, BStBl II 1998, 621).

19 2. Nach diesen Maßstäben kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben.

20 Das FG hätte es nicht offen lassen dürfen, ob der Kläger dem Grunde nach einen Anspruch auf Schadensersatz gegen seine Arbeitgeberin wegen der nicht ordnungsgemäß geführten Fahrtenbücher hatte und in welcher Höhe dem Kläger durch eine etwaige Pflichtverletzung seiner Arbeitgeberin ein Steuerschaden entstanden ist. Dieser kann sich zudem nur aufgrund der Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2002, 2004 und 2005 ergeben, weil die Klage für 2003 vor dem FG Erfolg hatte. Das FG wird gegebenenfalls auch zu prüfen haben, ob und in welchem Umfang den Kläger ein Mitverschulden traf. Auf die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten kommt es insoweit entgegen der Auffassung des FG nicht an.

21 Soweit das FG darauf abgestellt hat, dass der (vermeintliche) Schadensersatzanspruch des Klägers durch seine Arbeitgeberin und zwei von dieser eingeholte Rechtsgutachten geprüft und bejaht worden sei und die Haftpflichtversicherung der Arbeitgeberin im Vergleichswege pauschal 50.000 € gezahlt habe, ergibt sich hieraus im Streitfall keine tatsächliche Vermutung für das Vorliegen eines Schadensersatzanspruchs des Klägers (s. dazu auch BFH-Urteil in BFHE 186, 363, BStBl II 1998, 621). Eine derartige Vermutung kommt im vorliegenden Fall schon deshalb nicht in Betracht, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Einschätzung der Arbeitgeberin und der in ihrem Auftrag erstellten Rechtsgutachten sowie die Vergleichsvereinbarung mit der Haftpflichtversicherung eine Folge der besonderen Stellung des Klägers im Betrieb der Arbeitgeberin war. So wird z.B. die in den

Rechtsgutachten vertretene Auffassung zum (angeblichen) Schadensersatzanspruch des Klägers in keiner Weise durch einschlägige Rechtsprechung oder Fundstellen im Fachschrifttum belegt. Die Gutachten setzen sich mit der Rechtslage nur oberflächlich auseinander. Auch die Vorinstanz hat --zu Recht-- Zweifel an dem Bestehen des (angeblichen) Schadensersatzanspruchs geäußert. Sie hat es aber versäumt, diesen Zweifel --wie es erforderlich gewesen wäre-- durch eine rechtliche Prüfung des (angeblichen) Schadensersatzanspruchs weiter nachzugehen.

22 Das FG durfte ohne nähere Prüfung des (vermeintlichen) Schadensersatzanspruchs auch keine Entscheidung nach der objektiven Feststellungslast treffen. Eine solche Entscheidung kommt erst dann in Betracht, wenn sich nach Ausschöpfung aller zumutbaren Möglichkeiten zur Aufklärung des Sachverhalts nicht feststellen lässt, ob und in welcher Höhe der (angebliche) Schadensersatzanspruch des Klägers bestand (s. BFH-Urteil vom 23. März 2011 X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 96 Rz 180, jeweils m.w.N.). Die objektive Feststellungslast für das Vorliegen des geltend gemachten Schadensersatzanspruchs trifft zudem --wie oben bereits dargelegt-- aus Gründen der Beweisnähe nicht das FA, sondern die Kläger.

23 3. Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht selbst beurteilen, ob und falls ja in welcher Höhe die Arbeitgeberin dem Kläger wegen des geltend gemachten Steuerschadens zum Ersatz verpflichtet war. Die Sache muss daher an die Vorinstanz zurückverwiesen werden.

24 Das FG wird im zweiten Rechtsgang insbesondere zu prüfen haben, ob die Arbeitgeberin gegenüber dem Kläger dienstrechtlich zur Führung eines Fahrtenbuchs für dessen private Einkommensteuer verpflichtet war bzw. ob sie den Kläger über die Anforderungen, die einkommensteuerrechtlich an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu stellen sind, belehren, entsprechende Hinweise erteilen oder gar die Eintragungen in dem Fahrtenbuch auf ihre steuerliche Ordnungsmäßigkeit überprüfen musste. Der Senat weist insoweit auch auf die Urteile des Landesarbeitsgerichts (LAG) Rheinland-Pfalz vom 26. November 2014 4 Sa 395/14 und des LAG Baden-Württemberg vom 2. Juli 2013 14 Sa 22/13 (Revision zurückgewiesen durch Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 13. November 2014 8 AZR 817/13, Deutsches Steuerrecht 2015, 433) hin.

25 Er weist ferner darauf hin, dass die Anforderungen an ein Fahrtenbuch, das die Fahrzeugführer nach § 25 Abs. 5 KfzR zu führen hatten, nicht notwendigerweise mit denen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG übereinstimmen mussten. Feststellungen zu Form und Inhalt des Fahrtenbuchs nach § 25 Abs. 5 KfzR hat das FG nicht getroffen. Das FG wird auch zu untersuchen haben, ob sich die Aufgabe der Kraftfahrzeugsachbearbeitung bzw. der Fahrdienstleitung gemäß § 9 Abs. 1 Buchst. k KfzR, die Eintragungen im Fahrtenbuch stichprobenhaft, mindestens einmal monatlich zu überprüfen und diese Prüfung im Fahrtenbuch zu vermerken, auch auf das für die private Einkommensteuer (des Klägers) zu führende Fahrtenbuch bezog oder ob diese Aufgabe nicht vielmehr (nur) das dienstrechtlich nach § 25 Abs. 5 KfzR zu führende Fahrtenbuch betraf, was eher naheliegen dürfte. In diesem Zusammenhang wird das FG gegebenenfalls auch zu untersuchen haben, ob sich aus der Aufgabe der Kraftfahrzeugsachbearbeitung bzw. der Fahrdienstleitung zur Prüfung des Fahrtenbuchs --sofern sie überhaupt das ertragsteuerliche Fahrtenbuch bzw. die ertragsteuerliche Ordnungsmäßigkeit des dienstrechtlich nach § 25 Abs. 5 KfzR zu führenden Fahrtenbuchs betroffen haben sollte-- (auch) eine drittschützende Pflicht zugunsten des Klägers ergab oder ob diese Aufgabe nur gegenüber dem Land Nordrhein-Westfalen bestand, um eine bestimmungsgemäße Verwendung des Dienstfahrzeugs sicher zu stellen.

26 Da es im Streitfall um die Einkommensteuerfestsetzung des Klägers geht, kommt es schließlich nicht darauf an, ob die Arbeitgeberin den Lohnsteuerabzug in Bezug auf die private Kraftfahrzeugnutzung des Klägers rechtswidrig zu niedrig vorgenommen hat.

27 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de