Beschluss vom 16. Dezember 2020, VI R 19/18

Berücksichtigung von zeitraumbezogenen Zuzahlungen des Arbeitnehmers für ein ihm auch zur Privatnutzung überlassenes betriebliches Kfz

ECLI:DE:BFH:2020:B.161220.VIR19.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 11, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 40a Abs 2, EStG § 40a Abs 5, EStG § 40 Abs 3 S 3, SGB 4 § 8 Abs 1 Nr 1, AO § 42, LStR 2015 R 8.1 Abs 9 Nr 4 S 2, LStR 2015 R 8.1 Abs 9 Nr 4 S 3, EStG VZ 2015

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. April 2018, Az: 9 K 210/17

Leitsätze

1. Zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen.

2. Dies gilt auch bei zeitraumbezogenen Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur Privatnutzung überlassenen betrieblichen Kfz (entgegen R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Sätze 2 und 3 LStR und BMF-Schreiben vom 04.04.2018 - IV C 5-S 2334/18/10001, BStBl I 2018, 592).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16.04.2018 - 9 K 210/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Der mittlerweile verstorbene Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war Rentner. Im Streitjahr (2015) erzielte er u.a. Einnahmen aus einer Tätigkeit bei der ... GmbH. Die Geschäfte der GmbH führte ein Sohn des Klägers. Die GmbH versteuerte die Einnahmen des Klägers nach § 40a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit einem Pauschsteuersatz in Höhe von 2 % des Arbeitsentgelts. Das Arbeitsentgelt ermittelte sie wie folgt:

Gehalt	75 €
geldwerter Vorteil PKW-Nutzung	
(574 € abzüglich vom Kläger gezahlter Zuschuss 200 €)	374 €
Bruttoverdienst	449 €

2 Der privaten PKW-Nutzung lag ein am ...2010 zwischen der GmbH und dem Kläger geschlossener Kraftfahrzeugüberlassungsvertrag (Kfz-Überlassungsvertrag) als Ergänzung zum bestehenden Arbeitsvertrag zugrunde. Danach überließ die GmbH dem Kläger ein Fahrzeug der Marke ... ab dem ...2010 zur überwiegend betrieblichen, aber auch zur privaten Nutzung.

3 In § 2 Nr. 6 des Kfz-Überlassungsvertrags hieß es weiter:

"Der Arbeitnehmer leistet für die Anschaffung des Fahrzeugs eine einmalige Zuzahlung in Höhe von 20.000,00 Euro, die er auf das Konto des Arbeitgebers überweist. Die Zuzahlung wird für einen Zeitraum von 96 Monaten gezahlt. Sollte das Fahrzeug vorzeitig zurückgegeben, veräußert oder getauscht werden, werden dem Arbeitnehmer für jeden nicht genutzten Monat 1/96stel erstattet."

4 Der Kläger leistete die Einmalzahlung in Höhe von 20.000 € vereinbarungsgemäß im Jahr 2010 an die GmbH.

5 Im Juni 2016 führte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) bei der GmbH eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2015 durch. Dabei berechnete der Prüfer den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung des dem Kläger überlassenen Firmenfahrzeugs wie folgt:

Bruttolistenpreis ...	57.322 €
privater Nutzungswert pro Monat gemäß 1 %-Regelung	573 €
Nutzungswert pro Jahr (573 € x 12)	6.876 €

6 Die Zuzahlung des Klägers zu den Anschaffungskosten des PKW in Höhe von 20.000 € berücksichtigte der Prüfer nicht anteilig auf die Dauer der Nutzungsüberlassung des PKW verteilt. Nach R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 (jetzt) Satz 3 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) sei der nach Anrechnung im Zahlungsjahr 2010 verbleibende Zuzahlungsbetrag in den darauffolgenden Kalenderjahren vielmehr auf den Privatnutzungswert für das Kfz anzurechnen und wie folgt zu berücksichtigen:

Zuzahlung Arbeitnehmer	20.000 €
abzüglich geldwerter Vorteil 2010	6.876 €
	13.124 €
abzüglich geldwerter Vorteil 2011	6.876 €
	6.248 €
abzüglich geldwerter Vorteil 2012	6.248 €
	0 €

7 Entsprechend minderte die Einmalzahlung des Klägers den privaten Nutzungswert bis Ende des Jahres 2012, sodass nach Auffassung des Prüfers ab dem Kalenderjahr 2013 der geldwerte Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung mit jährlich 6.876 € bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen sei. Vor diesem Hintergrund errechnete der Prüfer für die Kalenderjahre beginnend ab 2013 folgende Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit für den Kläger:

Gehalt (75 € x 12)	900 €
geldwerter Vorteil Kfz-Nutzung	6.876 €
	7.776 €

8 Im August 2016 gab der Kläger das Fahrzeug an die GmbH vorzeitig zurück. Diese erstattete ihm daraufhin 21/96 des Zuzahlungsbetrags.

9 Mit Bescheid vom 15.02.2017 veranlagte das FA den Kläger zur Einkommensteuer für das Streitjahr. Dabei setzte es bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit --wie vom Prüfer berechnet-- einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 7.776 € an und brachte davon den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1.000 € in Abzug.

10 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Ausweislich der Kfz-Überlassungsvereinbarung habe er die Zuzahlung in Höhe von 20.000 € für eine Nutzungsdauer von 96 Monaten geleistet. Das entspreche einem monatlichen

Zuzahlungsbetrag in Höhe von 208,33 €. Folglich habe die GmbH seinen Bruttoarbeitslohn, bei dem der monatliche geldwerte Vorteil um 200 € gemindert worden sei, zutreffend berechnet und ordnungsgemäß pauschal lohnversteuert.

11 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1626 veröffentlichten Gründen statt.

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

13 Es beantragt sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 16.04.2018 - 9 K 210/17 aufzuheben und Einkommensteuer für das Streitjahr auf 7.666 € festzusetzen.

14 Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen und die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Entscheidungsgründe

15 II. Das Revisionsverfahren ist durch den Tod des Klägers nicht nach § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) unterbrochen, weil dieser durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten war (§ 246 Abs. 1 ZPO; Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29.04.2008 - VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842, Rz 19, m.w.N.).

16 III. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass in der Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres keine Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen sind.

17 1. Der Senat hat bereits erhebliche Zweifel, ob die GmbH und der Kläger ein fremdübliches Arbeitsverhältnis begründet haben und die Gehaltszahlungen (einschließlich des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des überlassenen betrieblichen Kfz) deshalb nicht als Arbeitslohn, sondern als steuerunerhebliche familienbedingte Unterhaltsleistung zu beurteilen sind. Dies kann jedoch dahinstehen.

18 2. Denn selbst wenn das in Rede stehende Arbeitsverhältnis steuerlich anzuerkennen ist, haben die streitigen Gehaltszahlungen bei der Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer im Streitjahr gemäß § 40a Abs. 5 EStG i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 2 EStG außer Ansatz zu bleiben.

19 a) Nach § 40a Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Abs. 4 Satz 2 EStG) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Abs. 3 oder § 39e Abs. 7 oder Abs. 8 EStG) die Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern (einheitliche Pauschsteuer) für das Arbeitsentgelt aus geringfügigen Beschäftigungen i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 oder des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IV), für das er Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a (versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte) des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch zu entrichten hat, mit einem einheitlichen Pauschsteuersatz in Höhe von insgesamt 2 % des Arbeitsentgelts erheben. Eine geringfügige Beschäftigung liegt nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV vor, wenn das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig im Monat 450 € nicht übersteigt.

20 Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist pauschal besteuerter Arbeitslohn außer Ansatz zu lassen, da die Steuer bereits durch den Pauschsteuersatz abgegolten ist (§ 40a Abs. 5 EStG i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 3 EStG).

21 b) 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 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 11, und VI R 49/14, BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, Rz 16, 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 Fahrtenbuchmethode oder, wenn --wie vorliegend-- ein solches nicht geführt wird, nach der 1 %-Regelung zu

bewerten. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit. Der Senat sieht daher insoweit von Ausführungen ab.

22 c) 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 (seit 2014 erste Tätigkeitsstätte), eines betrieblichen Kfz ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung (Senatsurteile in BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, und in BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, jeweils m.w.N.). Nichts anderes gilt, falls der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten des betrieblichen PKW trägt (Senatsurteile in BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, und in BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011) oder --einen Teil der-- Anschaffungskosten für den betrieblichen PKW übernimmt.

23 d) Ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung auch dann nicht entstehen, wenn das vom Arbeitnehmer zu zahlende Nutzungsentgelt oder die von ihm zu tragenden (individuellen) Kosten den Wert der privaten Dienstwagennutzung sowie der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt (Senatsurteile in BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 19, und in BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, Rz 28). Übersteigen die Eigenleistungen des Arbeitnehmers den privaten Nutzungsvorteil, führt der übersteigende Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten (Senatsurteil in BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011). Dies gilt sowohl bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode (Senatsurteil in BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011) als auch bei der 1 %-Regelung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (Senatsurteil in BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014).

24 e) (Einmal-)Zahlungen, die der Arbeitnehmer für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz, d.h. für die Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (seit 2014 erste Tätigkeitsstätte), vereinbarungsgemäß zeitraumbezogen leistet, sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und monatlich vorteilsmindernd zu berücksichtigen. Dies gilt --entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung in R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 (jetzt) Sätze 2 und 3 LStR und dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 04.04.2018 - IV C 5-S 2334/18/10001 (BStBl I 2018, 592, Rz 61)-- auch bei entsprechenden Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur Privatnutzung überlassenen betrieblichen Kfz.

25 aa) Die Einkommensteuer knüpft an die zivilrechtlichen Gestaltungen der Steuerpflichtigen an und legt sie der Besteuerung regelmäßig zugrunde, soweit sich aus gesetzlichen Vorschriften (z.B. §§ 41 Abs. 2, 42 der Abgabenordnung --AO--, § 12 EStG) oder allgemeinen Grundsätzen nichts anderes ergibt. In diesen Grenzen können Steuerpflichtige ihre vertraglichen Verhältnisse gestalten und über die zivilrechtlichen Rechtsfolgen disponieren.

26 bb) Es ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer einvernehmlich die Zahlungsweise und die sachliche (z.B. für Kraftstoff, Versicherung, Wartung etc.) oder die zeitliche Aufteilung festlegen, sofern diese ernstlich gewollt ist und den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht widerspricht.

27 3. Nach diesen Maßstäben ist die zwischen der GmbH und dem Kläger vertraglich vereinbarte Verteilung der Zuzahlung zu den Anschaffungskosten des überlassenen Kfz der Besteuerung zugrunde zu legen.

28 a) Die gleichmäßige Aufteilung der Einmalzahlung auf den vereinbarten Zeitraum von 96 Monaten stellt eine nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten mögliche Gestaltung dar. Durch sie wird die Zuzahlung gleichmäßig auf die von den Vertragsparteien offenbar zugrunde gelegte voraussichtliche Dauer der Kfz-Überlassung verteilt. Die vereinbarte zeitliche Aufteilung erscheint weder willkürlich noch widerspricht sie den wirtschaftlichen (Wert-)Verhältnissen. So ordnet der Gesetzgeber --wenn auch in anderem Zusammenhang-- in § 7 Abs. 1 EStG selbst eine gleichmäßige Kostenverteilung an. Einer vergleichbaren Verteilung der Zuzahlung auf der Einnahmenseite kann die steuerliche Anerkennung damit nicht abgesprochen werden. Zudem trägt die gleichmäßige Verteilung der Zuzahlung über die (voraussichtliche) Dauer der Kfz-Überlassung dem maßgeblichen steuerrechtlichen Rechtsgrund für die vorteilsmindernde Berücksichtigung der Zuzahlung Rechnung. Denn auch insoweit besteht der geldwerte Vorteil, den der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zuwendet, nur in Höhe der Differenz zwischen dem Wert der Kfz-Überlassung und der Zuzahlung. Die Art und Weise der Zahlung (monatlich, jährlich oder als Einmalbetrag für einen längeren Zeitraum) ist für die Frage der Bereicherung des Arbeitnehmers ohne Bedeutung. Vereinbaren Arbeitnehmer und Arbeitgeber eine solche gleichmäßige Verteilung der Zuzahlung, ist sie der Besteuerung folglich in der Regel zugrunde zu legen.

29 b) § 11 EStG steht dem nicht entgegen. Die Vorschrift regelt (nur) den Zufluss von Einnahmen und den Abfluss von

Werbungskosten (Betriebsausgaben). Auf die Vorteilsbewertung nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist § 11 EStG nicht anwendbar.

30 c) Die vorliegende Gestaltung ist auch nicht rechtsmissbräuchlich. Zwar führt die gleichmäßige Verteilung der Zuzahlung auf 96 Monate vorliegend dazu, dass der Arbeitslohn des Klägers gemäß § 40a Abs. 2 EStG pauschal besteuert werden kann. Den Tatbestand des § 42 Abs. 1 AO erfüllt dies jedoch nicht. Denn der Gesetzgeber räumt Arbeitgebern die Möglichkeit, bei einer geringfügigen Beschäftigung die Lohnsteuer mit 2 % des Arbeitsentgelts zu pauschalieren, ausdrücklich ein. Die Ausübung eines gesetzlich eingeräumten Wahlrechts stellt keine unangemessene Gestaltung zu Lasten des Steuergläubigers dar. Gegenteiliges wird vom FA im Revisionsverfahren auch nicht vorgebracht, sodass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

31 d) Demgemäß hat das FG den streitigen Vorteil des Klägers aus der Überlassung des betrieblichen Kfz zutreffend um 208 € im Monat gemindert und auf einen monatlichen Bruttoarbeitslohn des Klägers von monatlich 440 € im Streitjahr erkannt. Die GmbH hat den Arbeitslohn des Klägers folglich zu Recht gemäß § 40a Abs. 2 EStG pauschal mit 2 % versteuert. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind bei der Veranlagung des Klägers für 2015 mithin nicht zu berücksichtigen (§ 40a Abs. 5, § 40 Abs. 3 Satz 3 EStG).

32 4. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszuges, im Streitfall das FG (Senatsurteil vom 15.02.2017 - VI R 30/16, BFHE 257, 96, BStBl II 2017, 644, Rz 28, m.w.N.).

33 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de