Urteil vom 04. August 2022, VI R 35/20

Kein Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten bei Zuzahlungen an den Arbeitgeber für die Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens

ECLI:DE:BFH:2022:U.040822.VIR35.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 5 Halbs 2, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 5, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 6, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5 S 8, EStG § 19, EStG VZ 2016

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 08. Juli 2020, Az: 9 K 78/19

Leitsätze

Nutzt der Arbeitnehmer ein ihm von seinem Arbeitgeber auch zur außerdienstlichen Nutzung überlassenes Kfz für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, so scheidet ein Werbungskostenabzug auch dann aus, wenn der Arbeitnehmer hierfür ein Nutzungsentgelt leisten muss oder individuelle Kfz-Kosten zu tragen hat.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 08.07.2020 - 9 K 78/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr (2016) u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seinen Lebensmittelpunkt hatte er in A. Aus beruflichen Gründen unterhielt er in B bzw. in C einen zweiten Haushalt am Beschäftigungsort.

2 Der Kläger verfügte auch für private Fahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung (außerdienstliche Fahrten) über ein Fahrzeug (Kfz) seines Arbeitgebers, für das er pauschale (0,5 % der unverbindlichen Kaufpreisempfehlung) und kilometerabhängige Zuzahlungen an diesen zu leisten hatte. In diesem Zusammenhang stand dem Kläger eine Tankkarte des Arbeitgebers zur Verfügung. Für die Nutzung der Tankkarte für außerdienstliche Fahrten zahlte der Kläger 0,10 € (bis Mai 2016) bzw. 0,09 € (ab Juni 2016) pro gefahrenen Kilometer an seinen Arbeitgeber.

3 Im Rahmen der monatlichen Lohnabrechnungen brachte der Arbeitgeber die pauschale Zuzahlung in Höhe von 0,5 % sowie die monatlich einbehaltene Pauschale für die außerdienstliche Nutzung der Tankkarte (auf Grundlage von prognostizierten 3.750 km = 375 € bzw. ab Juni 2016 337,50 €) vom ermittelten geldwerten Vorteil für die Kfz-Nutzung (1 % des Bruttolistenpreises zuzüglich Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) in Abzug. Im Januar 2016 erfolgte zudem eine Kilometerabrechnung der tatsächlich außerdienstlich gefahrenen Kilometer für das Vorjahr und daraufhin eine Nacherhebung für die Nutzung der Tankkarte in Höhe von 558,30 €. Dieser Betrag wurde bei der Berechnung des zu versteuernden geldwerten Vorteils im Januar 2016 mindernd in Abzug gebracht. Zuzahlungsüberhänge in einzelnen Monaten wurden aus technischen Gründen nicht auf Folgemonate übertragen.

4 Danach stellten sich die Versteuerung des Nutzungswerts und die Behandlung der Zuzahlungen im Streitjahr wie folgt dar:

bis 30.04.2016

Bruttolistenpreis	42.600,00 €
Entfernung Zweitwohnung – erste Tätigkeitsstätte	28 km
geldwerter Vorteil für Privatnutzung	426,00 €
geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	357,84 €
geldwerter Vorteil gesamt	783,84 €
abzgl. tarifliche Zuzahlung	213,00 €
abzgl. prognostizierte Tankkosten/Monat	375,00 €
verbleibender geldwerter Vorteil	195,84 €

Der verbleibende geldwerte Vorteil von 195,84 € im Januar 2016 wurde durch die in diesem Monat geleistete Nachzahlung von 558,30 € auf 0 € gemindert.

Mai 2016

Bruttolistenpreis	42.600,00 €
Entfernung Zweitwohnung – erste Tätigkeitsstätte	2 km
geldwerter Vorteil für Privatnutzung	426,00 €
geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	25,56 €
geldwerter Vorteil gesamt	451,56 €
abzgl. tarifliche Zuzahlung	213,00 €
abzgl. prognostizierte Tankkosten/Monat	375,00 €
verbleibender geldwerter Vorteil	/

ab Juni 2016

Bruttolistenpreis	42.300,00 €
Entfernung Zweitwohnung – erste Tätigkeitsstätte	2 km
geldwerter Vorteil für Privatnutzung	423,00 €
geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	25,38 €
geldwerter Vorteil gesamt	448,38 €
abzgl. tarifliche Zuzahlung	211,50 €
abzgl. prognostizierte Tankkosten/Monat	337,50 €

verbleibender geldwerter Vorteil /

5 Mit der Einkommensteuererklärung 2016 erklärte der Kläger im Zusammenhang mit den Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung u.a. Familienheimfahrten wie folgt als Werbungskosten:

Fahrtkosten bis 31.05.2016	
16 Fahrten x 382 km x 0,10 € x 2	1.222,40 €
Fahrtkosten ab 01.06.2016	
15 Fahrten x 382 km x 0,09 € x 2	1.031,40 €
Insgesamt	2.253,80 €

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erkannte die Aufwendungen auch im Einspruchsverfahren nicht an.

7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Der vom FA angesetzte Arbeitslohn sei insoweit zu mindern, als dort ein verbleibender geldwerter Vorteil aus der außerdienstlichen Nutzung des überlassenen Dienstwagens in Höhe von 587,52 € (je 195,84 € in den Monaten Februar bis April 2016) als Arbeitslohn erfasst worden sei. Im Übrigen wies es die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1416 veröffentlichten Gründen ab.

8 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

9 Er beantragt,
den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 05.07.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.02.2019 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 2.253,80 € berücksichtigt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Rechtsstreit beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den geltend gemachten Werbungskostenabzug für die Familienheimfahrten des Klägers zu Recht verneint.

13 1. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, Werbungskosten. Aufwendungen für die Wege vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte zum Ort des eigenen Hausstandes und zurück (Familienheimfahrt) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG). Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte anzusetzen. Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kfz werden gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG nicht berücksichtigt.

14 Korrespondierend zu dem in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG normierten Ausschluss des Werbungskostenabzugs im Fall eines dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kfz (s. hierzu Senatsurteil vom 28.02.2013 - VI R 33/11, BFHE 240, 342, BStBl II 2013, 629, Rz 13) verzichtet der Gesetzgeber gemäß § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 2 EStG auf den Ansatz eines geldwerten Vorteils in Gestalt eines Zuschlags für eine wöchentliche Familienheimfahrt in Höhe von 0,002 % des Listenpreises zur 1 %-Regelung (s. hierzu Senatsurteil vom 04.04.2008 - VI R 85/04, BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887, unter II.2.b).

15 Das "Abzugsverbot" rechtfertigt sich demnach aus dem Umstand, dass § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG und § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 2 EStG in einem korrespondierenden Verhältnis zueinander stehen (BTDrucks 13/1686, S. 9 zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG a.F.), indem § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 2 EStG keinen Vorteil in Höhe von 0,002 % des Listenpreises pro Entfernungskilometer für solche Familienheimfahrten ansetzt, für die ein Abzug von Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG in Betracht kommt. Damit soll eine "Doppelbegünstigung" verhindert werden (Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz G 170).

16 2. Das FG hat hiernach zutreffend entschieden, dass der vom Kläger geltend gemachte Abzug für seine Familienheimfahrten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG ausscheidet.

17 a) Nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der Arbeitgeber des Klägers diesem im Streitjahr ein Kfz überlassen, das dieser sowohl für private Fahrten als auch für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für seine Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nutzen durfte. Im Gegenzug musste der Kläger eine pauschale Zuzahlung in Höhe von 0,5 % der unverbindlichen Kaufpreisempfehlung leisten und für die ihm von seinem Arbeitgeber überlassene Tankkarte pro gefahrenem Kilometer für einen der vorgenannten Zwecke 0,10 € (bis Mai 2016) bzw. 0,09 € (ab Juni 2016) entrichten.

18 b) Bei dieser Sachlage scheidet ein Werbungskostenabzug für die wöchentlichen Familienheimfahrten des Klägers nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes aus.

19 § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG ordnet den Ausschluss des Werbungskostenabzugs pauschal für jedwede Überlassung eines Kfz im Rahmen einer Einkunftsart an. Ob der Arbeitnehmer für die Nutzung des ihm von seinem Arbeitgeber (auch) für die (wöchentlichen) Familienheimfahrten im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kfz ein Entgelt entrichten muss, ist insoweit ohne Bedeutung. Die Vorschrift begrenzt allgemein den Werbungskostenabzug, soweit der Steuerpflichtige für seine Familienheimfahrten ein vom Arbeitgeber überlassenes Kfz nutzt und bei ihm dafür gemäß § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 2 EStG kein geldwerter Vorteil und somit auch keine Einnahmen anzusetzen sind.

20 3. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Senats zur steuerlichen Berücksichtigung eines vom Arbeitnehmer selbst getragenen Nutzungsentgelts (Urteil vom 30.11.2016 - VI R 49/14, BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011) sowie der von diesem getragenen individuellen Fahrzeugkosten (wie beispielsweise Kraftstoffkosten, Urteil vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014).

21 a) Die Überlassung eines betrieblichen PKW durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung, für die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn i.S. von § 19 EStG (z.B. Senatsurteil in BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, Rz 16, 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 (Senatsurteil in BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 11, m.w.N.).

22 b) Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Nutzung zu privaten Fahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zu Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eines betrieblichen Kfz ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. 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 (Senatsurteil in BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, Rz 26, m.w.N.). Das gilt gleichermaßen, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der vorgenannten außerdienstlichen Nutzungen einzelne (individuelle) Kosten --wie z.B. Kraftstoffkosten-- des betrieblichen PKW trägt (s. Senatsurteil in BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 14 ff.).

23 c) Das Nutzungsentgelt sowie vom Arbeitnehmer getragene individuelle Kfz-Kosten mindern folglich bereits auf der Einnahmeseite den Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens zu privaten Fahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für die Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, soweit letzterer nicht ohnehin gemäß § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 2 EStG außer Ansatz bleibt. 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 und den vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen (s. Senatsurteil in BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 13).

24 d) Übersteigen die Eigenleistungen des Arbeitnehmers den Nutzungsvorteil, führt der übersteigende Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten (Senatsurteile in BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 19, und ausführlich in BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, Rz 28 ff.).

25 4. Bei Familienheimfahrten mit einem im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kfz verzichtet der Gesetzgeber unter den Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 2 EStG nach den vorstehenden Ausführungen von vornherein auf den Ansatz eines (weiteren) geldwerten Vorteils und schließt korrespondierend damit den Werbungskostenabzug gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG aus. Gleichwohl ist der geldwerte Vorteil für die Überlassung des Kfz zu Privatfahrten sowie zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte um die von dem Steuerpflichtigen getätigten Zuzahlungen auch insoweit zu mindern, als diese auf die Familienheimfahrten entfallen.

26 a) Das FG hat demzufolge zu Recht entschieden, dass der Vorteil des Klägers aus der Überlassung des betrieblichen Kfz durch den Arbeitgeber für private Fahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Streitfall nach § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 2 EStG nicht um einen Vorteil für die wöchentlichen Familienheimfahrten zu erhöhen ist. Denn entgegen der Ansicht des Klägers gelten der korrespondierende Verzicht auf den Ansatz eines geldwerten Vorteils und der Ausschluss vom Werbungskostenabzug nicht nur im Fall der unentgeltlichen Dienstwagenüberlassung, sondern auch bei (teil-)entgeltlicher Überlassung (ebenso Schmidt/Krüger, EStG, 41. Aufl., § 9 Rz 250; Brandis/Heuermann/Thürmer, § 9 EStG Rz 396; a.A. Hillmoth in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand [106. Lfg. 02.2018] § 9 EStG Rz 483; Wagner, Lohnsteuer, G Rz 1087; Zieglmaier, Neue Wirtschafts-Briefe 2020, 2792).

27 b) Das FG hat zudem zutreffend darauf erkannt, dass der --nach der 1 %-Regelung zuzüglich des Zuschlags von 0,03 % für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bewertete-- (verbliebene) Vorteil (Monate Februar bis April 2016) aus der Kfz-Überlassung auf der Einnahmeseite um die im Lohnsteuerabzugsverfahren (teilweise) noch nicht berücksichtigten Aufwendungen des Klägers für die in den Monaten Januar und Mai bis Dezember 2016 getragenen "überschießenden" Kosten für die Nutzung der Tankkarte zu mindern ist. Dies hat im Ergebnis zur Folge, dass der Kläger im Streitjahr keinen Vorteil aus der Dienstwagenüberlassung zu versteuern hat. Dies steht zwischen den Beteiligten auch nicht in Streit, so dass der erkennende Senat insoweit von einer weiteren Begründung absieht, zumal das FA gegen die Vorentscheidung auch keine Revision eingelegt hat.

28 5. Der von dem Kläger begehrte Werbungskostenabzug scheidet daher auch deshalb aus, weil --was dieser übersieht-- nicht nur das pauschale Nutzungsentgelt, sondern auch die von ihm getragenen individuellen Kosten für die Nutzung der Tankkarte, insbesondere auch für die Familienheimfahrten, bereits auf der Einnahmeseite den Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens im Streitjahr auf 0 € gemindert haben und folglich auch aus diesem Grund nicht (nochmals) als Werbungskosten (Familienheimfahrten) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden können (vgl. Senatsurteil in BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, Rz 34).

29 Soweit der Kläger meint, er sei gegenüber denjenigen Arbeitnehmern benachteiligt, die beispielsweise ein vom Ehepartner überlassenes Kfz für die Familienheimfahrten nutzen könnten oder den PKW von einem Dritten über ein "Kilometerleasing" finanzierten, übersieht er, dass es sich insoweit um andere Sachverhalte handelt, die insbesondere auch keine lohnsteuerbare Bereicherung (Zufluss von Arbeitslohn i.S. von § 19 EStG) bewirken.

30 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de