

Urteil vom 16. Juli 2015, III R 33/14

Kein Betriebsausgabenabzug bei Nutzung eines nach der sog. 1 %-Regelung versteuerten PKW eines Arbeitnehmers im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Subjektbezogene Erfolgsermittlung im Einkommensteuerrecht

BFH III. Senat

EStG § 2 Abs 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 11, EStG § 12 Nr 3, EStG § 8 Abs 2 S 2, EStG § 8 Abs 2 S 4, EStG § 4 Abs 3, EStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 25. September 2014, Az: 11 K 246/13 E

Leitsätze

Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen betrieblichen PKW, dessen Kosten der Arbeitgeber in vollem Umfang trägt, auch zur Nutzung für Fahrten im privaten Bereich und zur Erzielung anderer Einkünfte und versteuert der Arbeitnehmer den daraus erlangten geldwerten Vorteil nach der sog. 1 %-Regelung, kann der Arbeitnehmer für die Nutzung des PKW im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit keine Betriebsausgaben abziehen .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26. September 2014 11 K 246/13 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden im Streitjahr 2008 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als Unternehmensberater Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit. Aufgrund einer Zusatzvereinbarung zum Anstellungsvertrag vom 6. April 1997 wurde dem Kläger im Streitjahr ein PKW zur Verfügung gestellt, welchen er uneingeschränkt für berufliche, betriebliche und private Fahrten nutzen durfte. Sämtliche Kosten dieses PKW trug die Arbeitgeberin des Klägers. Der Kläger legte im Streitjahr insgesamt 60 000 km zurück, wovon 37 000 km auf die nichtselbständige Tätigkeit, 18 000 km auf die selbständige Tätigkeit und 5 000 km auf die privaten Fahrten entfielen. Für die private Nutzung des von der Arbeitgeberin überlassenen PKW erfolgte eine Sachbezugsbesteuerung nach der sogenannten 1 %-Regel. Dabei wurde ein Bruttolistenpreis von 41.400 € angesetzt, so dass für das Streitjahr ein Sachbezug in Höhe von 4.968 € versteuert wurde. Für die Nutzung des PKW im Rahmen der selbständigen Tätigkeit wurde kein weiterer Sachbezug angesetzt.
- 2** Eine Gewinnermittlung für seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erstellte der Kläger nicht. Er legte jedoch im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung seine Ein- und Ausgangsrechnungen vor, anhand welcher der Gewinn durch betriebliche Überschussrechnung ermittelt wurde. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung machte der Kläger bei den selbständigen Einkünften u.a. Betriebsausgaben für die betriebliche Nutzung des ihm von seiner Arbeitgeberin überlassenen PKW in Höhe von 3.889 € geltend. Diese ermittelte er, indem er den versteuerten Sachbezug (4.968 €) im Verhältnis der betrieblichen (18 000 km = 78,3 %) zu den privaten Fahrten (5 000 km = 21,7 %) aufteilte.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte diese Betriebsausgaben mit Bescheid vom 7. Dezember 2010 und Einspruchsentscheidung vom 19. Dezember 2012 nicht an.

- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage als unbegründet ab.
- 5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 7. Dezember 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Dezember 2012 unter Aufhebung des angegriffenen Urteils dahingehend abzuändern, dass weitere Betriebsausgaben aus selbständiger Arbeit in Höhe von 3.889 € berücksichtigt werden und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Nutzung des dem Kläger von seiner Arbeitgeberin überlassenen PKW im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit zu keiner Gewinnminderung führt.
- 9 1. a) Gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) können Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.
- 10 b) Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.
- 11 aa) Der Begriff der "Aufwendungen" wird im EStG als Oberbegriff für "Ausgaben" und "Aufwand" verwendet und ist im Sinne aller Wertabflüsse zu verstehen, die nicht Entnahmen sind (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. August 1986 I R 29/85, BFHE 147, 525, BStBl II 1987, 108, unter II.2.b, und vom 20. August 1986 I R 80/83, BStBl II 1986, 904, unter II.2., jeweils m.w.N.). Aufwendungen können daher daraus entstehen, dass beim Steuerpflichtigen Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen, oder Werte (z.B. Absetzungen für Abnutzung) abfließen (BFH-Urteil in BFHE 147, 525, BStBl II 1987, 108, unter II.1.a).
- 12 bb) Aus § 2 Abs. 1, § 11 Abs. 1 und 2 EStG folgt dabei, dass die Erfolgsermittlung und damit auch die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen subjektbezogen erfolgt. Entscheidend ist danach nicht, welchen (gesamtwirtschaftlichen) Erfolg eine Tätigkeit unter Heranziehung auch der bei Dritten entstandenen Vor- und Nachteile erbracht hat; bedeutsam ist vielmehr allein der in der Person des Steuerpflichtigen verwirklichte Erfolg. Demgemäß hat der Steuerpflichtige seinen Gewinn durch Gegenüberstellung der ihm zugeflossenen, seine persönliche Leistungsfähigkeit erhöhenden Einnahmen und der von ihm geleisteten, seine persönliche Leistungsfähigkeit mindernden Ausgaben zu ermitteln (BFH-Urteil vom 20. September 1990 IV R 300/84, BFHE 162, 86, BStBl II 1991, 82, unter 2.c; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.b; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 4 Rz E 171).
- 13 2. Im Streitfall sind dem Kläger im Zusammenhang mit dem ihm von seiner Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten PKW keine Aufwendungen in Form einer Zahlung von Geld entstanden.
- 14 a) Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und daher für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat im Streitfall nicht der Kläger, sondern dessen Arbeitgeberin sämtliche Kosten des vom Kläger im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit genutzten PKW getragen.
- 15 b) Zu Recht ist das FG ferner davon ausgegangen, dass die Lohnsteuer, welche beim Kläger infolge des für die private Nutzungsmöglichkeit angesetzten geldwerten Vorteils angefallen ist, keine durch seine selbständige Tätigkeit veranlassten Aufwendungen darstellt und daher schon aus diesem Grund nicht zu einem Betriebsausgabenabzug führen kann. Dies ergibt sich daraus, dass die Lohnsteuer, welche nur eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt (vgl. § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG; Senatsurteil vom 26. September 2007 III R 4/07, BFHE 219, 112, BStBl II 2008, 738, unter II.6.), als persönliche Steuer einer natürlichen Person --bei wertender Beurteilung-- der Privatsphäre und nicht der Erwerbssphäre zuzuordnen ist (BFH-Urteil vom 21. Oktober 2010 IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430, Rz 14). Zudem folgt aus § 12 Nr. 3 EStG, dass die Steuern vom Einkommen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben zählen.

- 16** 3. Dem Kläger sind auch keine Aufwendungen entstanden, die sich aus einer anderen Art des Wertabflusses ergeben.
- 17** a) Ein solcher Wertabfluss lässt sich für den Fall des Klägers nicht aus den Urteilen des IX. Senats des BFH vom 22. September 1994 IX R 47/89 (BFH/NV 1995, 294) und vom 4. Juni 1996 IX R 70/94 (BFH/NV 1997, 20) herleiten. Denn diesen lag eine mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbare Sachverhaltskonstellation zugrunde.
- 18** aa) In beiden vom IX. Senat des BFH entschiedenen Fällen führte der Nutzungsvorteil aus einem vom Steuerpflichtigen aufgenommenen zinslosen Darlehen auf der einen Seite zu steuerpflichtigen Einnahmen (im Fall in BFH/NV 1995, 294 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, im Fall in BFH/NV 1997, 20 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit). Dieser Nutzungsvorteil bemaß sich danach, ob und in welchem Umfang der Steuerpflichtige das Darlehen auf der Ausgabenseite (bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) tatsächlich in Anspruch genommen und eingesetzt hatte und wurde anhand der im jeweiligen Zeitraum konkret ersparten (marktüblichen) Zinsen bewertet. Entsprechend konnte der BFH auf der Ausgabenseite davon ausgehen, dass dieser aus der Inanspruchnahme des Darlehens gezogene Nutzungsvorteil im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt und verbraucht wurde, was zur Annahme eines Abflusses von Aufwendungen und damit eines Werbungskostenabzugs führte.
- 19** bb) Demgegenüber führt die Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung unabhängig von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers, sofern kein Fahrtenbuch geführt wird; dies gilt selbst dann, wenn der Arbeitnehmer den überlassenen PKW tatsächlich nicht privat nutzt (BFH-Urteil vom 21. März 2013 VI R 31/10, BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700, Rz 12). Die Bewertung des geldwerten Vorteils erfolgt im Falle der Anwendung der 1 %-Regelung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG) unabhängig von individuellen Besonderheiten hinsichtlich der Art und der Nutzung des Dienstwagens; insbesondere erfolgt auf der Einnahmenseite auch dann eine pauschale Bewertung nach der 1 %-Regelung, wenn tatsächlich keine private Nutzung stattgefunden hat (BFH-Urteil in BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700, Rz 21 f.). Daher findet anders als in den vom IX. Senat entschiedenen Fällen bereits auf der Einnahmenseite kein Ansatz der anhand der tatsächlichen Nutzungsverhältnisse ermittelten, konkret ersparten PKW-Kosten statt. Der auf der Einnahmenseite besteuerte geldwerte Vorteil kann keinen konkreten Nutzungen zugeordnet werden und könnte daher auch nicht auf rein private und im Rahmen weiterer Einkunftsarten stattgefundenen Fahrten aufgeteilt werden. Entsprechend kann auch auf der Ausgabenseite --hier bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit-- kein anhand der tatsächlichen Nutzungsverhältnisse ermittelter und entsprechend aufgeteilter geldwerter Vorteil eingesetzt und verbraucht werden. Vielmehr besteht der auf der Einnahmenseite besteuerte Nutzungsvorteil unabhängig davon fort, ob und in welchem Umfang der Kläger den PKW privat oder im Rahmen der selbständigen Tätigkeit nutzt. Der in der bloßen Nutzungsmöglichkeit liegende Nutzungsvorteil verbraucht sich gerade nicht durch die tatsächliche Nutzung, sondern allein durch den Zeitablauf. Letzterer steht aber schon in keinem Veranlassungszusammenhang mit den betrieblichen Einkünften des Klägers.
- 20** cc) Etwas anderes könnte allenfalls dann gelten, wenn der Arbeitnehmer bereits auf der Einnahmenseite durch Wahl der Fahrtenbuchmethode (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG) eine an den spezifischen Nutzungsverhältnissen orientierte Besteuerung des ihm zugeflossenen geldwerten Vorteils durchführt. In diesem Fall wäre es denkbar, dass der Arbeitnehmer einem ihm auf der Einnahmenseite durch die tatsächliche Nutzung des PKW im Rahmen weiterer Einkunftsarten zufließenden und entsprechend zu versteuernden geldwerten Vorteil auch auf der Ausgabenseite einsetzen und verbrauchen könnte. Diese Frage kann der Senat jedoch offen lassen, da das FG nicht festgestellt hat, dass der Kläger ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt hat.
- 21** b) Entgegen der Darlegung der Kläger lässt sich auch aus dem BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 59/06 (BFH/NV 2009, 1617) nicht ableiten, dass bei einem Arbeitnehmer, der einen ihm von seinem Arbeitgeber überlassenen PKW im Rahmen einer anderen Einkunftsart nutzt, ein entsprechender Aufwendungsabzug zugelassen werden muss. Denn der IV. Senat hat sich in BFH/NV 2009, 1617 weder dazu geäußert, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang bei einem Arbeitnehmer Einnahmen anzusetzen sind, wenn ihm sein Arbeitgeber einen PKW auch zur Nutzung im Rahmen anderer Einkunftsarten überlässt, noch hat er Grundsätze dazu entwickelt, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang in einem solchen Fall im Rahmen der anderen Einkunftsart Aufwendungen steuerliche Berücksichtigung finden können. Vielmehr befasste er sich nur mit der Frage, ob eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zwischen einem Bezieher von Gewinneinkünften und einem Arbeitnehmer eintreten kann, wenn beide einen ihnen im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart zur Verfügung stehenden PKW zur Erzielung anderer Einkünfte einsetzen. Dies verneinte der IV. Senat allein schon mit dem Argument, dass die Frage

der Stornierung betrieblichen Aufwandes sich schon in grundsätzlicher Hinsicht von der Frage des Ansatzes eines geldwerten Vorteils bei einem Arbeitnehmer unterscheidet (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1617, unter II.4.(4)).

- 22** 4. Ebenso wenig können die von der Arbeitgeberin des Klägers getragenen Aufwendungen beim Kläger unter dem Gesichtspunkt des ausnahmsweise berücksichtigungsfähigen Drittaufwands zum Abzug gebracht werden. Drittaufwand liegt zwar vor, wenn ein Dritter Kosten trägt, die durch die Einkunftserzielung des Steuerpflichtigen veranlasst sind (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C.I.). Im Streitfall liegen indessen die Voraussetzungen, unter denen Drittaufwand ausnahmsweise steuerliche Berücksichtigung finden könnte, nicht vor.
- 23** a) Die Aufwendungen sind nicht unter dem rechtlichen Gesichtspunkt eines sog. abgekürzten Zahlungsweges als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.
- 24** Von einer Abkürzung des Zahlungsweges ist auszugehen, wenn die Zuwendung eines Geldbetrags an den Steuerpflichtigen in der Weise erfolgt, dass der Zuwendende im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen dessen Schuld tilgt (vgl. § 267 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu geben. Davon kann nur dann die Rede sein, wenn der Dritte für Rechnung des Steuerpflichtigen an dessen Gläubiger leistet (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.c aa, m.w.N.). Diese Voraussetzungen liegen jedoch nicht vor, wenn der Dritte --wie im Streitfall die Arbeitgeberin des Klägers-- die im Zusammenhang mit dem PKW entstandenen Rechtsbeziehungen im eigenen Namen eingegangen ist und die Kosten des PKW als Schuldner für eigene Rechnung aufwendet (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.c aa; BFH-Urteil vom 15. Juli 2014 X R 24/12, BFHE 247, 131, BStBl II 2015, 132, Rz 19). Die Arbeitgeberin des Klägers hat damit keine Schuld des Klägers getilgt.
- 25** b) Die Aufwendungen der Arbeitgeberin können dem Kläger auch nicht unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Vertragsweges zugerechnet werden.
- 26** In derartigen Fällen schließt der Dritte im eigenen Namen für den Steuerpflichtigen einen Vertrag und leistet selbst die geschuldeten Zahlungen, um damit eine Zuwendung an den Steuerpflichtigen zu bewirken (BFH-Urteile vom 15. November 2005 IX R 25/03, BFHE 211, 318, BStBl II 2006, 623, unter II.1.a bb, und vom 15. Januar 2008 IX R 45/07, BFHE 220, 264, BStBl II 2008, 572, unter II.1.). Eine Zurechnung von Aufwendungen nach den Grundsätzen der Abkürzung des Vertragsweges setzt aber voraus, dass die aufgrund des Vertrages zu erbringenden Leistungen eindeutig der Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen und nicht der des Dritten zuzuordnen sind (Senatsurteil vom 25. November 2010 III R 79/09, BFHE 232, 331, BStBl II 2011, 450, Rz 19). Im Streitfall will die Arbeitgeberin mit dem von ihr getragenen Aufwand für den zur Nutzung überlassenen PKW dem Kläger jedoch nichts zuwenden. Im Gegenteil kommt dieser Aufwand ihrer eigenen Erwerbssphäre zugute, weil der PKW zum Einsatz in ihrem Unternehmen bestimmt ist. Der Umstand, dass der Kläger diesen PKW (auch) außerhalb seines Dienstverhältnisses nutzen darf, ändert hieran nichts.
- 27** c) Tatsachen, die dafür sprechen, dass der Kläger im Innenverhältnis zu seiner Arbeitgeberin zum Ersatz der von der Arbeitgeberin getragenen Aufwendungen verpflichtet gewesen sein könnte, hat das FG nicht festgestellt (z.B. BFH-Urteile vom 25. Juni 2008 X R 36/05, BFHE 222, 373, und vom 12. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385).
- 28** d) Danach ergibt sich, dass auch das vom Kläger angeführte BFH-Urteil vom 26. April 2006 X R 35/05 (BFHE 214, 61, BStBl II 2007, 445) seinen Rechtsstandpunkt nicht zu stützen vermag. Der dieser Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt unterscheidet sich von dem vorliegend zu beurteilenden nämlich nicht nur in dem von den Klägern dargelegten Punkt, wonach es sich dort um einen im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehaltenen PKW gehandelt habe, während der PKW hier vom Arbeitgeber überlassen worden sei. Vielmehr hat der Steuerpflichtige in der vom X. Senat entschiedenen Sachverhaltskonstellation auch in eigener Person alle mit dem PKW zusammenhängenden Aufwendungen getragen, während hier nicht der Kläger, sondern ein Dritter diese Aufwendungen übernommen hat. Daher lässt sich aus dem Urteil in BFHE 214, 61, BStBl II 2007, 445 auch nicht ableiten, dass immer dann, wenn der dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehende PKW in einem (anderen) Betrieb eingesetzt wird, dort eine entsprechende Aufwandseinlage angesetzt werden müsste. Vielmehr hat der X. Senat im Urteil in BFHE 247, 131, BStBl II 2015, 132, Rz 27 von dem Ansatz einer Aufwandseinlage gerade abgesehen, wenn nicht der Steuerpflichtige, der den PKW in seinem Betriebsvermögen genutzt hat, sondern ein Dritter --in diesem Fall der Ehegatte des Steuerpflichtigen-- die Aufwendungen für den PKW getragen hat.
- 29** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de