

Urteil vom 15. Dezember 2022, VI R 44/20

Keine Anwendung der Fahrtenbuchmethode bei Schätzung des Treibstoffverbrauchs des überlassenen Kfz

ECLI:DE:BFH:2022:U.151222.VIR44.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 8 Abs 2 S 2, EStG § 8 Abs 2 S 3, EStG § 8 Abs 2 S 4, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 38 Abs 1, EStG § 38 Abs 3 S 1, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 42d Abs 1 Nr 1, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016

vorgehend FG München, 16. Oktober 2020, Az: 8 K 611/19

Leitsätze

Eine Schätzung von belegmäßig nicht nachgewiesenen Aufwendungen --hier: Treibstoffkosten-- schließt die Anwendung der Fahrtenbuchmethode für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Kfz aus.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 16.10.2020 - 8 K 611/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH. Sie überließ zwei Angestellten (A und B) im Zeitraum von Dezember 2011 bis April 2016 (Streitzeitraum) jeweils ein betriebliches Fahrzeug auch zur Nutzung zu privaten Fahrten und dem Angestellten A zusätzlich zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (bis 2013) bzw. erster Tätigkeitsstätte (seit 2014). Beide Arbeitnehmer führten zum Nachweis des Verhältnisses der privaten Fahrten und im Falle des A auch der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) stellte im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung fest, dass die Klägerin bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils der außerdienstlichen Kfz-Nutzung nach der Fahrtenbuchmethode die Treibstoffkosten nach Durchschnittswerten bemessen hatte. Denn die Fahrzeuge waren an einer betriebseigenen Tankstelle betankt worden, die weder über eine Anzeige der Abgabemenge noch des Abgabepreises verfügte.
- 3 Das FA bemaß den geldwerten Vorteil für die außerdienstliche Kfz-Nutzung daraufhin nach Maßgabe der 1 %- und der 0,03 %-Regelung (§ 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und nahm die Klägerin für den Streitzeitraum mit Haftungsbescheid vom 06.02.2017 in Anspruch.
- 4 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 541 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Es erachtete die Bemessung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode dem Grunde nach als zulässig, berechnete den geldwerten Vorteil gemäß § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG jedoch neu. Die Treibstoffkosten der überlassenen PKW ermittelte es hierbei nach deren vom Fahrzeughersteller angegebenen Durchschnittsverbrauch im innerstädtischen Verkehr sowie

anhand des durchschnittlichen Liter-Einkaufspreises des Kraftstoffes, der --im Klageverfahren durch Einkaufsrechnungen nachgewiesen-- im Streitzeitraum für die betriebseigene Tankstelle angeschafft worden war.

- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Es beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer nebst Annexsteuern für den geldwerten Vorteil der außerdienstlichen Nutzung der betrieblichen Fahrzeuge durch die Arbeitnehmer A und B (Haftungsbetrag) zu Unrecht nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ermittelt. Die ursprüngliche Berechnung des geldwerten Vorteils durch das FA gemäß § 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG ist vielmehr zutreffend.
- 9 1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat.
- 10 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) führt die Überlassung eines betrieblichen Kfz durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit in aller Regel zum Zufluss von Arbeitslohn i.S. von § 19 EStG. Denn der Arbeitnehmer ist um den Betrag bereichert, den er für eine vergleichbare Nutzung aufwenden müsste und den er sich durch die Überlassung des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber erspart (Senatsbeschluss vom 19.04.2021 - VI R 43/18, BFHE 273, 89, BStBl II 2021, 605, Rz 14, m.w.N.).
- 11 2. Der Wert der Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten und für die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte ist entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mittels der 1 %-Regelung und der 0,03%-Regelung zu ermitteln (§ 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG). Nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG kann dieser Wert mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte entfallenden Teil der "gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen" angesetzt werden, wenn die durch das Kfz "insgesamt entstehenden Aufwendungen" durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.
- 12 a) Ausweislich des Gesetzeswortlauts ist die Fahrtenbuchmethode daher nicht schon dann anzuwenden, wenn ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorgelegt wird, welches das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten nachweist. Denn § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG setzt weiter voraus, dass zum einen der Wert der Privatnutzung als Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt wird und zum anderen, dass die durch Belege nachzuweisenden Kosten die durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen umfassen. Die Fahrtenbuchmethode gründet damit auf dem Zusammenspiel der Gesamtfahrleistung durch die im Fahrtenbuch selbst vollständig dokumentierten Fahrtstrecken einerseits und einer vollständigen Bemessungsgrundlage dafür andererseits, nämlich dem Ansatz der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen mittels belegmäßiger Erfassung der durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen (Senatsurteil vom 20.03.2014 - VI R 35/12, BFHE 245, 192, BStBl II 2014, 643, Rz 13).
- 13 b) Eine Schätzung von belegmäßig nicht erfassten Kosten der überlassenen Fahrzeuge schließt die Anwendung der Fahrtenbuchmethode folglich aus (ebenso Schmidt/Kulosa, EStG, 41. Aufl., § 6 Rz 568; Brandis/Heuermann/Ettlich, 164. Ergänzungslieferung November 2022, § 8 EStG Rz 120; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 8 Rz 53; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 8 Rz 437; Adamek in Bordewin/Brandt, § 8 EStG Rz 151; Schramm in: EStG - eKommentar, Fassung vom 01.01.2020, § 8 EStG Rz 65; a.A. u.a. Neu, EFG 2021, 543; Haversath in Wagner, Lohnsteuer, 1. Aufl. 2023, E Rz 765; Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 408). Dies gilt entgegen

der Auffassung der Klägerin selbst dann, wenn aufgrund der gewählten Schätzungsgrundlagen oder eines "Sicherheitszuschlags" bei der Bemessung des Nutzungsvorteils nach der Fahrtenbuchmethode vermeintlich höhere Gesamtkosten angesetzt werden, als tatsächlich entstanden sind.

- 14** 3. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist eine Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode im Streitfall ausgeschlossen. Die Klägerin hat nicht sämtliche, durch das jeweils überlassene Kfz entstandenen Aufwendungen belegmäßig nachgewiesen. Die durch die Nutzung dieser Fahrzeuge entstandenen (tatsächlichen) Treibstoffkosten gründen vielmehr auf einer Schätzung. Zwar hat die Klägerin die Einkaufsrechnungen für den insgesamt im Streitzeitraum bezogenen Treibstoff vorgelegt; die anteiligen Treibstoffkosten je PKW hat sie aber nur anhand des vom Fahrzeughersteller angegebenen Durchschnittsverbrauchs sowie des durchschnittlichen Liter-Kraftstoffpreises ermittelt und damit nicht durch Belege nachgewiesen.
- 15** 4. Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin in Bezug auf eine Übermaßbesteuerung in den Fällen, in denen der zu versteuernde Nutzungsvorteil wegen fehlender Belege nicht nach der Fahrtenbuchmethode bewertet werden kann, sondern zwingend nach Maßgabe der 1 %-Regelung anzusetzen ist, teilt der Senat nicht. Vielmehr ist die Regelung des § 8 Abs. 2 EStG auch unter Berücksichtigung des Belegerfordernisses verfassungsrechtlich unbedenklich. Der BFH hat mehrfach entschieden, dass die 1 %-Regelung verfassungskonform ist, weil der Steuerpflichtige zwischen dieser grob typisierenden Regelung und der Fahrtenbuchmethode, nach der eine Bewertung des vom Arbeitgeber zugewandten Nutzungsvorteils nach Maßgabe der tatsächlich entstandenen Kosten erfolgt, wählen kann (u.a. Senatsurteile vom 13.12.2012 - VI R 51/11, BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385, Rz 15; in BFHE 245, 192, BStBl II 2014, 643, Rz 16, und BFH-Urteil vom 15.05.2018 - X R 28/15, BFHE 261, 492, BStBl II 2018, 712, Rz 21, m.w.N.). Dieses Wahlrecht wird durch das in § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG geregelte Nachweisverlangen nicht beeinträchtigt. Vielmehr kann eine zutreffende Bewertung des Nutzungsvorteils anhand der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen nur gelingen, wenn diese auch belastbar erfasst werden. Dem trägt der Gesetzgeber Rechnung, wenn er hierfür einen Nachweis mittels belegmäßiger Erfassung anordnet. Ein solcher ist dem Steuerpflichtigen im Regelfall auch möglich und zumutbar.
- 16** 5. Die weiteren Voraussetzungen des § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG liegen im Streitfall vor. Insbesondere sind keine Ermessensfehler bei der Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin ersichtlich. Denn nach den den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG hat sich die Klägerin mit der Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin einverstanden erklärt.
- 17** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de