

## Urteil vom 22. September 2010, VI R 57/09

### § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG nur Korrekturposten für abziehbare, aber nicht entstandene Erwerbsaufwendungen - Auslegung des § 8 Abs. 2 EStG

BFH VI. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 8 Abs 2 S 3, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4

vorgehend FG Köln, 21. Oktober 2009, Az: 10 K 1476/09

### Leitsätze

1. Der Senat hält daran fest, dass die Zuschlagsregelung nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG einen Korrekturposten zum Werbungskostenabzug darstellt und daher nur insoweit zur Anwendung kommt, wie der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt hat (Senatsurteile vom 4. April 2008 VI R 85/04, BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887; VI R 68/05, BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890) .
2. Die Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG hat nicht die Funktion, eine irgendwie geartete zusätzliche private Nutzung des Dienstwagens zu bewerten. Sie bezweckt lediglich einen Ausgleich für abziehbare, tatsächlich aber nicht entstandene Erwerbsaufwendungen .

### Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten um die Höhe des geldwerten Vorteils aus der Nutzung eines vom Arbeitgeber unentgeltlich überlassenen Dienstwagens für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.
- 2 Der nichtselbständig tätige Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) verfügte im Streitjahr (2006) über einen ihm von seinem Arbeitgeber unentgeltlich überlassenen Dienstwagen zu einem Bruttolistenpreis von 27.600 € und ab 1. Juli 2006 über einen anderen zu einem Bruttolistenpreis von 26.300 €. Der Kläger nutzte die Dienstwagen auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und besteuerte deren Nutzung monatlich mit 0,03 % des Bruttolistenpreises der Fahrzeuge für jeden Entfernungskilometer von der Wohnung zur Arbeitsstätte gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Mit der Einkommensteuererklärung machte der Kläger geltend, dass zwar 228 Fahrten nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG versteuert, tatsächlich aber nur 94 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Streitjahr durchgeführt worden seien, und beehrte die Berücksichtigung des sich daraus ergebenden Differenzbetrags als Werbungskosten.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) entsprach dem nicht. Der Einspruch dagegen blieb erfolglos.
- 4 Im Klageverfahren verfolgte der Kläger sein Rechtsschutzbegehren weiter und brachte nun präzisierend vor, lediglich 100 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Streitjahr durchgeführt zu haben.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 408 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Es gewährte zwar nicht den vom Kläger geltend gemachten Werbungskostenabzug für "nicht durchgeführte Fahrten" zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Es berücksichtigte aber beim Werbungskostenabzug für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 100 Fahrten und legte auch der Ermittlung des geldwerten Vorteils für die unentgeltliche Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur 100 statt 228 Fahrten zu Grunde. Mit der Rechtsprechung des erkennenden Senats (Urteile vom 4. April 2008 VI R 68/05, BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890; VI R 85/04, BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887) bewertete das FG diese Fahrten jeweils mit 0,002 % auf Grundlage der Entfernung und des Bruttolistenpreises der jeweils genutzten Fahrzeuge.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

**7** Es beantragt,

die Entscheidung des FG Köln vom 22. Oktober 2009 aufzuheben, bei der Berechnung der Einkommensteuer 2006 weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 34 € als Entfernungspauschale zu berücksichtigen und die Klage darüber hinaus abzuweisen.

**8** Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

**9** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

## Entscheidungsgründe

- 10** II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht im Rahmen der Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG nur die tatsächlich durchgeführten 100 Fahrten zu Grunde gelegt.
- 11** 1. Der Senat hält auch nach erneuter Überprüfung an seiner Rechtsprechung fest, dass die Zuschlagsregelung nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG einen Korrekturposten zum Werbungskostenabzug darstellt und sie deshalb nur insoweit zur Anwendung kommt, wie der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt hat (Entscheidungen in BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887; in BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890). Die Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG hat insbesondere nicht die Funktion, eine irgendwie geartete zusätzliche private Nutzung des Dienstwagens zu bewerten. Sie bezweckt vielmehr lediglich einen Ausgleich für abgezogene, aber tatsächlich nicht entstandene Erwerbsaufwendungen. Denn die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) gestattet einen Werbungskostenabzug unabhängig davon, ob dem Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich Kosten entstanden waren. Angesichts dieser Korrekturfunktion ist der Zuschlag nur insoweit gerechtfertigt, als tatsächlich Werbungskosten überhöht zum Ansatz kommen konnten. Bei der Ermittlung des Zuschlags ist deshalb darauf abzustellen, ob und in welchem Umfang der Dienstwagen tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt worden ist; der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf seine Urteile in BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887, und in BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890.
- 12** 2. Die Revision und das beigetretene BMF bringen im Ergebnis erfolglos vor, dass diese Auslegung des erkennenden Senats die Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung überschreite, weil sie dem Wortlaut, dem Sinn und Zweck, der gesetzlichen Systematik des § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 EStG sowie dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers dazu widerspreche.
- 13** a) Der Wortlaut der Norm steht dieser Auslegung nicht entgegen, denn § 8 Abs. 2 EStG selbst enthält keine eigenständige Regelung für die Bewertung des Vorteils einer unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung. § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG ordnet insoweit lediglich die entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG an; § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist insoweit steuerrechtlicher Grund- und Ausgangstatbestand der privaten Kraftfahrzeugnutzung. Damit hat das Gesetz bewusst eine Regelungslücke geschaffen und es letztlich den Gerichten übertragen, die Lücke durch die angeordnete entsprechende Anwendung zu füllen. Der einem Arbeitnehmer zufließende geldwerte Vorteil für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten ist danach auf Grundlage des für Nutzungsentnahmen aus dem Betriebsvermögen geltenden Bewertungssystems "entsprechend" zu erfassen. Angesichts dieser gesetzlich ausdrücklich angeordneten entsprechenden Anwendung gebietet es daher schon der Wortlaut, die in Bezug genommene und für entsprechend anwendbar erklärte Grundnorm (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) nach deren Wortlaut, Systematik sowie Sinn und Zweck aufzunehmen und bei der entsprechenden Anwendung des Regelungsgehalts zugleich den Besonderheiten des eigentlichen Regelungsgegenstandes gerecht zu werden.
- 14** aa) § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG gilt unmittelbar nur für Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte erzielen. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bemisst für diese Steuerpflichtigen den Wert der Nutzung des eigenen betrieblichen Kraftfahrzeugs, das zu privaten Zwecken genutzt wird. Danach ist die private Nutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen (1 %-Regelung). Weitere Zuschläge hinsichtlich

anderer privater Nutzungen des Fahrzeugs sieht das Gesetz nicht vor. Das Gesetz enthält insbesondere keinen Zuschlag für die Nutzung eines solchen betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte in Höhe von 0,03 % des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

- 15** bb) In Bezug auf solche Fahrten sieht das Gesetz für Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte erzielen, eine Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für die Kosten des Kraftfahrzeugs vor. Danach begrenzt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG den Abzug dieser Aufwendungen insoweit, als der Wert höher ist als die Entfernungspauschale (so auch ausdrücklich die Begründung der Stellungnahme des Bundesrates dazu, BTDrucks 13/1686, S. 8). Auch der Bundesfinanzhof (BFH) geht in seiner Rechtsprechung davon aus, dass diese Regelung bezwecke, dass für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte jedenfalls nicht mehr als die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG pro Entfernungskilometer zu berücksichtigenden Beträge abgezogen werden (Urteil vom 12. Juni 2002 XI R 55/01, BFHE 199, 342, BStBl II 2002, 751).
- 16** b) Wenn diese in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG enthaltene Regelung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG auf Arbeitnehmer entsprechend anwendbar ist und der für die private Kraftfahrzeugnutzung ermittelte Wert bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG um 0,03 % des Listenpreises i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu erhöhen ist, müssen sich die unmittelbare Regelung für Gewinnermittler und die für Arbeitnehmer geltende in ihren Rechtsfolgen entsprechen.
- 17** aa) Wenn indessen die Norm in unmittelbarer Anwendung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte keine (Betriebs-)Einnahmen begründet, sondern insoweit lediglich durch eine Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs ergänzt wird (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG), und wenn bei Steuerpflichtigen, die der unmittelbaren Anwendung der Norm unterworfen sind, offenkundig auch lediglich diese Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs bezweckt ist, kann die 0,03 %-Zuschlagsregelung nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG in entsprechender Anwendung auf Arbeitnehmer auch nur deren Werbungskostenabzug begrenzen.
- 18** bb) Diese Auslegung entspricht auch --anders als die von der Revision vertretene-- dem Gebot der Gleichbehandlung und dem Gebot der Folgerichtigkeit (zuletzt Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BFH/NV 2010, 1767, m.w.N.). Denn soweit das Einkommensteuerrecht mehrere Einkunftsarten unterscheidet und daran auch unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, müssen diese ihre Rechtfertigung in besonderen sachlichen Gründen finden. Allein die systematische Unterscheidung durch den Gesetzgeber kann die Ungleichbehandlung in den Rechtsfolgen nicht rechtfertigen (BVerfG-Beschluss vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1999, 44). Wenn aber der steuerrechtliche Ausgangstatbestand Vorteile der privaten Kraftfahrzeugnutzung abschließend mit der 1 %-Regelung erfasst und für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs-/Arbeitsstätte nur den Betriebsausgabenabzug kürzt, gebietet seine entsprechende Anwendung in folgerichtiger Umsetzung für den Bereich der Arbeitnehmereinkünfte, auch hier für solche Fahrten nur den Werbungskostenabzug zu begrenzen. Der Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Steuerpflichtigen, die Lohneinkünfte beziehen, ist daher nach Sinn und Zweck sowie der Systematik der Regelung als Ausgleich für abgezogene, tatsächlich aber nicht entstandene Erwerbsaufwendungen zu betrachten. § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG kommt damit die Funktion eines Korrekturpostens für den pauschalen Werbungskostenabzug zu.
- 19** c) Diese Auslegung entspricht schließlich auch dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers. Das beigetretene BMF verweist selbst insoweit zutreffend auf den Umstand, dass die streitige Regelung im Jahre 1996 erst durch den Vermittlungsausschuss in das Gesetz aufgenommen wurde und keine detaillierte Dokumentation des historischen gesetzgeberischen Willens der 0,03 %-Zuschlagsregelung vorhanden sei. Indessen liegt gerade zu dieser Zuschlagsregelung eine Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 1996 vor. Und danach sollte die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG enthaltene Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für die Überschusseinkünfte, besonders für Arbeitnehmer, entsprechend geregelt werden und dem für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusetzenden geldwerten Vorteil aus der Nutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs "auch hier die Entfernungspauschale" gegenüberstehen (BTDrucks 13/1686, S. 8 "Zu Nummer 10 (§ 8 Abs. 2 EStG)"). Daraus folgt nicht nur, dass der Grundtatbestand der privaten Kraftfahrzeugnutzung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG angelegt ist, sondern auch, dass dieses Normenkompendium insgesamt für den Arbeitnehmer entsprechend anwendbar sein soll. Damit gilt auch für Arbeitnehmer der zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG (BTDrucks 13/1686, S. 8 "Zu Nummer 3 Buchstabe c (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG)") ausdrücklich ausgesprochene Regelungszweck, dass der Abzug von Betriebsausgaben insoweit ausgeschlossen ist, als der Wert höher ist als die Entfernungspauschale.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)