

Urteil vom 15. Mai 2013, VI R 44/11

Fahrergestellung als Lohn

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 8 Abs 2 S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 8 Abs 2 S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 18. April 2011, Az: 4 K 1690/05

Leitsätze

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen Fahrer, führt das dem Grunde nach zu einem lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil. Der Vorteil bemisst sich grundsätzlich nach dem üblichen Endpreis am Abgabeort einer vergleichbaren von fremden Dritten erbrachten Leistung (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Dienstwagen samt Fahrer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als geldwerter lohnsteuerlicher Vorteil zu erfassen ist.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit 1. Juli 2001 nichtselbständig tätig. Im Rahmen einer bei seinem Arbeitgeber durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Kläger in den Streitjahren (2001 bis 2003) ein Dienstfahrzeug mit Fahrer zur Verfügung hatte, das er auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen konnte. Auf der Grundlage eines von der Lohnsteuer-Außenprüfung als mangelhaft beurteilten Fahrtenbuches gelangte der Prüfer zu der Überzeugung, dass der Kläger an vielen Tagen direkte Fahrten zwischen seinem Wohnort in A und seiner Tätigkeitsstätte in B durchgeführt habe. Die Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Auffassung, dass der Nutzungsvorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach der so genannten 0,03 %-Zuschlagsregelung anzusetzen sowie für die Vorteile aus der Fahrergestellung entsprechend R 31 Abs. 10 Nr. 2 Buchst. a der Lohnsteuer-Richtlinien in den in den Streitjahren geltenden Fassungen um 50 % zu erhöhen sei. Die Lohnsteuer-Außenprüfung nahm jeweils eine Arbeitsstätte in C (6 km Entfernung) sowie B (34 km Entfernung) an und ermittelte so anhand einer durchschnittlichen Entfernung von 20 km und Anschaffungskosten des genutzten Dienstfahrzeugs in Höhe von 67.800 DM (34.665 €) einen bisher vom Arbeitgeber nicht versteuerten Arbeitslohn in Höhe von 1.220,40 DM (2001) und jeweils 3.736,80 € (2002, 2003).
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich dem an und erhöhte mit jeweils nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 30. Juni 2005 die festgesetzten Einkommensteuern der Streitjahre.
- 4** Nach erfolglosem Einspruch änderte das FA im Klageverfahren mit weiteren Änderungsbescheiden die Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre 2002 und 2003, berücksichtigte dabei mit der Entfernungspauschale Werbungskosten in Höhe von jeweils 1.802 € und setzte die Einkommensteuern dementsprechend herab. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) machten dagegen weiterhin geltend, dass für die Fahrten zwischen der Wohnung und den Arbeitsstätten in B und C kein geldwerter Vorteil anzusetzen sei, weil sie zur Erfüllung der Dienstpflichten durchgeführt worden seien. Dem Kläger habe auch kein personengebundenes Fahrzeug zur Verfügung gestanden, sondern ein Fahrzeug des Fuhrparks, mit dem auch andere Dienstgeschäfte erfüllt worden seien. Die geänderten Bescheide seien dementsprechend aufzuheben.
- 5** Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 239 veröffentlichten Gründen abgewiesen.

- 6 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Sie beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG Sachsen-Anhalt vom 19. April 2011 4 K 1690/05, den Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 30. Juni 2005 sowie die Einkommensteuerbescheide für 2002 und für 2003 jeweils vom 30. Juni 2005 i.d.F. vom 4. Januar 2006 sowie die Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2005 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung). Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, dass der Kläger mit dem ihm überlassenen Dienstwagen arbeitstäglich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt hat.
- 10 1. Ob eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorliegt, beurteilt sich nach den Grundsätzen, die für den Werbungskostenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG gelten (Senatsurteil vom 4. April 2008 VI R 85/04, BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887).
- 11 a) Regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist nur der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers und damit der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine aufgrund des Dienstverhältnisses geschuldete Leistung zu erbringen hat. Dies ist im Regelfall der Betrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder aufsucht (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. März 2012 VI R 48/11, BFHE 237, 82, BStBl II 2012, 926; vom 22. September 2010 VI R 54/09, BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354; jeweils m.w.N.).
- 12 b) Nach früherer Rechtsprechung des BFH konnte ein Arbeitnehmer auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander innehaben. Diese Rechtsprechung hat der Senat jedoch zwischenzeitlich aufgegeben (Urteile vom 19. Januar 2012 VI R 23/11, BFHE 236, 351, BStBl II 2012, 472; VI R 36/11, BFHE 236, 353, BStBl II 2012, 503; VI R 32/11, BFH/NV 2012, 936; vom 9. Juni 2011 VI R 36/10, BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36; VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38; VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34). Denn dieser ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers kann nur an einem Ort liegen. Nur insoweit kann sich der Arbeitnehmer auf die immer gleichen Wege einstellen und so (etwa durch Fahrgemeinschaften, öffentliche Verkehrsmittel oder eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der regelmäßigen Arbeitsstätte) auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken.
- 13 c) Ist der Arbeitnehmer in mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers tätig, sind deshalb die Umstände des Einzelfalles zu würdigen und der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit zu bestimmen. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, welcher Tätigkeitsstätte der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugeordnet worden ist, welche Tätigkeit er an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat und welches konkrete Gewicht dieser Tätigkeit zukommt. Allein der Umstand, dass der Arbeitnehmer eine Tätigkeitsstätte im zeitlichen Abstand immer wieder aufsucht, reicht für die Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte jedenfalls dann nicht aus, wenn der Steuerpflichtige fortdauernd und immer wieder verschiedene Betriebsstätten seines Arbeitgebers aufsucht. Der regelmäßigen Arbeitsstätte muss vielmehr hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommen.
- 14 2. Das FG ist teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Zutreffend hat es zwar entschieden, dass unabhängig von der 1 %-Regelung die 0,03 %-Regelung dann zur Anwendung kommt, wenn das Kfz ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, nicht aber für eine sonstige private Nutzung überlassen wird (BFH-Urteile in BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354; vom 6. Oktober 2011 VI R 56/10, BFHE 235, 383, BStBl II 2012, 362). Es hat allerdings nicht beachtet, dass ein Arbeitnehmer nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben kann, auch wenn er fortdauernd und immer wieder verschiedene Betriebsstätten seines Arbeitgebers

aufsucht. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif. Denn die bisher getroffenen Feststellungen lassen keine Beurteilung zu, ob und gegebenenfalls wo der Kläger eine regelmäßige Arbeitsstätte innehatte und wie oft er diese mit dem Dienstwagen aufgesucht hat.

- 15** a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang insbesondere aufzuklären haben, ob der Kläger überhaupt eine regelmäßige Arbeitsstätte innehatte. Dazu wird zu prüfen sein, ob und gegebenenfalls welcher der Tätigkeitsstätten des Klägers eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommt. Dabei ist vor allem zu berücksichtigen, ob und welcher betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers der Kläger zugeordnet war, welche Tätigkeit er an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen wahrnahm oder wahrzunehmen hatte und welches Gewicht diesen Tätigkeiten jeweils zukam (z.B. BFH-Urteil in BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38).
- 16** b) Sollte das FG zu dem Ergebnis gelangen, dass der Kläger an einer regelmäßigen Arbeitsstätte tätig gewesen war, wird weiter zu berücksichtigen sein, dass nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats die 0,03 %-Zuschlagsregelung nur soweit zur Anwendung kommt, wie der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt (Urteil vom 22. September 2010 VI R 57/09, BFHE 231, 139, BStBl II 2011, 359). Es wird deshalb festzustellen sein, wann der Kläger jeweils diese eine regelmäßige Tätigkeitsstätte aufgesucht hat. Weiter wird zu beachten sein, dass die 0,03 %-Regelung als Korrekturvorschrift zwar die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfasst, aber nicht zur Anwendung kommt, soweit der Kläger Dienstreisen unmittelbar von der Wohnung aus angetreten hat (Urteil in BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354, Rz 26).
- 17** c) Soweit der Kläger für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht nur einen Dienstwagen, sondern auch einen Fahrer zur Verfügung hatte, führt das dem Grunde nach zu einem lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil.
- 18** aa) Der Senat hält die in seinem Urteil in BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354, Rz 28 geäußerten Zweifel an seiner bisherigen Rechtsprechung (Urteil vom 27. September 1996 VI R 84/95, BFHE 181, 181, BStBl II 1997, 147) im Ergebnis nicht für durchgreifend. Für die Annahme eines Vorteils kommt es nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer in dem mit Fahrer überlassenen Fahrzeug bereits auf dem Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte büromäßige Tätigkeiten tatsächlich ausübt oder ausüben könnte. Entscheidend ist vielmehr, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer für eine Aufgabe, die Angelegenheit des Arbeitnehmers ist, eine Dienstleistung in Form der Personalüberlassung zur Verfügung stellt, die für sich betrachtet einen Wert hat. Diese Personalüberlassung betrifft auch nicht den unmittelbaren betrieblichen Bereich des Arbeitgebers, den er mit Arbeitsmitteln und Personal auszustatten hat, um den eigentlichen Arbeitsprozess zu fördern. Die vom Arbeitgeber erbrachte Leistung der Beförderung des Arbeitnehmers von der Wohnung zur Arbeitsstätte ist weiter keine bloße nicht einkommensteuerbare Aufmerksamkeit, sondern grundsätzlich einkommensteuerbar, sofern nicht die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 32 EStG greift (vgl. Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG Rz 135). Insofern ist eine solche Personalüberlassung ein vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil, dem ein Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft zukommt.
- 19** Anders als in dem vom Senat mit Urteil in BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354 entschiedenen Streitfall führt der hier als Arbeitslohn zu erfassende Vorteil aus der arbeitgeberseitigen Gestellung eines Fahrers zu einem höheren Ansatz der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit. Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sind nach der in den Streitjahren (2001 bis 2003) geltenden und bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt unveränderten Rechtslage zwar beruflich veranlasste Fahrten, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG grundsätzlich zum Werbungskostenabzug berechtigen. Aber der Kläger kann diese Aufwendungen nur im Rahmen der für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltenden Höchstbeträge abziehen. Nach § 9 Abs. 2 EStG sind indessen durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte veranlasst sind. Insoweit saldieren sich Einnahmen und Erwerbsaufwendungen des Klägers nicht.
- 20** bb) Der Wert des vom Arbeitgeber erlangten Vorteils ist, wie alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen, mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). Zutreffend hat deshalb das FG dazu ausgeführt, dass der für eine Fahrgestellung zusätzlich erlangte geldwerte Vorteil zu schätzen ist und dass für diese Schätzung der Listenpreis des gefahrenen Fahrzeugs nicht sachgerecht ist. Maßstab zur Bewertung des Vorteils ist der Wert einer von einem fremden Dritten bezogenen vergleichbaren Dienstleistung; dieser Wert kann, muss aber nicht den zeitanteiligen Personalkosten des Arbeitgebers entsprechen. Denn der Wert eines vom Arbeitgeber erlangten Vorteils bildet sich nicht stets und unmittelbar in den Kosten ab,

die der Arbeitgeber selbst dafür aufgewendet hat. Angesichts dessen wird das FG den Wert der vom Arbeitgeber erlangten Dienstleistung zu schätzen und anzusetzen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de