

Urteil vom 15. Februar 2017, VI R 50/15

Feststellung der Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs - steuerliche Berücksichtigung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei der Dienstwagenbesteuerung

ECLI:DE:BFH:2017:U.150217.VIR50.15.0

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 § 8 Abs 2 S 5, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 22. März 2015, Az: 15 K 296/15 E

Leitsätze

1. NV: Die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines Dienstwagens nach der Fahrtenbuchmethode erfordert tatsächliche Feststellungen zur Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs. Ohne diesbezügliche Feststellungen darf der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung nicht nach der Fahrtenbuchmethode bewertet werden .
2. NV: Der vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Dienstwagenüberlassung gezahlte Eigenanteil mindert den Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung bis zu einem Betrag von 0 € .
3. NV: Der Ansatz eines (negativen) geldwerten Vorteils (geldwerten Nachteils) aus der Dienstwagenüberlassung scheidet aus .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 23. März 2015 15 K 296/15 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2012) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger erzielte u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2 Die Arbeitgeberin stellte dem Kläger im Streitjahr nacheinander zwei Dienstwagen zur Verfügung, die der Kläger auch für private Fahrten nutzen durfte. Die Arbeitgeberin schloss für die Dienstwagen sog. Fullservice-Leasingverträge ab und übernahm eine monatliche Leasingrate von 500 €. Soweit die tatsächlichen Leasingraten des jeweiligen Dienstwagens den Betrag von monatlich 500 € überstiegen, hatte der Kläger nach der Dienstwagenvereinbarung im Innenverhältnis zu seiner Arbeitgeberin den übersteigenden Anteil, im Streitjahr 3.239,14 €, zu tragen. Die Abrechnung erfolgte über die jeweiligen Entgeltabrechnungen.
- 3 Die Arbeitgeberin ermittelte den geldwerten Vorteil aus der Überlassung der Dienstwagen zur Privatnutzung beim Lohnsteuerabzug nach der 1 %-Regelung und ab Oktober des Streitjahrs auch nach der 0,03 %-Regelung hinsichtlich der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Von dem sich danach ergebenden Wert brachte die Arbeitgeberin die Eigenleistungen des Klägers in Abzug und behandelte lediglich die Differenz in Höhe von 6.368,24 € als lohnsteuerpflichtiges Entgelt (Bruttoarbeitslohn), das sie dem Lohnsteuerabzug unterwarf.
- 4 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung begehrte der Kläger, den geldwerten Vorteil aus der Dienstwagenüberlassung nach der Fahrtenbuchmethode zu berechnen. Hiernach sei ein Wert von 2.973,31 € für die

private Nutzung der Dienstwagen und für die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusetzen. Von diesem Betrag seien die Zuzahlungen zu den Leasingraten in Höhe von 3.239,14 € in Abzug zu bringen. Außerdem sei der Bruttoarbeitslohn des Klägers um den nach der 1 %-Regelung und der 0,03 %-Regelung ermittelten Betrag in Höhe von 6.368,24 €, insgesamt also um 6.634,07 €, zu kürzen.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) verminderte den Bruttoarbeitslohn des Klägers demgegenüber lediglich um 3.394,93 € (2.973,31 € - 6.368,24 €). Die Zuzahlungen des Klägers zu den Leasingraten seien ausweislich der Gehaltsabrechnungen bereits bei der Bemessung des pauschalen Nutzungswerts vorteilsmindernd in Ansatz gebracht worden.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Zwar seien die Zuzahlungen des Klägers zu den Leasingraten steuermindernd zu berücksichtigen. Dies sei im Streitfall aber bereits geschehen, weil der von der Arbeitgeberin des Klägers angesetzte Nutzungsvorteil schon um die Zuzahlungen des Klägers zu den Leasingraten gekürzt worden sei. Mangels Versteuerung im pauschalen Verfahren der 1 %-Regelung entfalle umgekehrt auch ein Abzug bei der Fahrtenbuchmethode. Insoweit habe der Kläger keine Aufwendungen getragen und sei nicht belastet.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragen,
das Urteil des FG vom 23. März 2015 15 K 296/15 E aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 27. Juni 2014 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2015 dahin zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 3.239,14 € herabgesetzt werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob das FG die Klage zu Recht abgewiesen hat.
- 11 1. Nach ständiger Rechtsprechung führt die Überlassung eines betrieblichen PKW durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn i.S. von § 19 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (z.B. Senatsurteile vom 20. März 2014 VI R 35/12, BFHE 245, 192, BStBl II 2014, 643; vom 13. Dezember 2012 VI R 51/11, BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385; vom 21. März 2013 VI R 31/10, BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700; VI R 42/12, BFHE 241, 180, BStBl II 2013, 918, und vom 6. Oktober 2011 VI R 56/10, BFHE 235, 383, BStBl II 2012, 362; jeweils 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 mit der 1 %-Regelung oder mit der Fahrtenbuchmethode zu bewerten (Senatsurteile in BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700, und vom 18. Dezember 2014 VI R 75/13, BFHE 248, 336, BStBl II 2015, 670). Beide vom Gesetz vorgegebenen Alternativen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeugs regeln einheitlich und abschließend, welche Aufwendungen von dem gefundenen Wertansatz erfasst und in welchem Umfang die dem Steuerpflichtigen hieraus zufließenden Sachbezüge abgegolten werden (Senatsurteil vom 14. September 2005 VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72). Sowohl die 1 %-Regelung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG) als auch die Fahrtenbuchmethode (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG) stellen lediglich unterschiedliche Wege zur Bewertung dieses Vorteils bereit (Senatsurteil vom 7. Juni 2002 VI R 145/99, BFHE 199, 322, BStBl II 2002, 829). Als Spezialvorschriften zu § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sperren sie, soweit ihr Regelungsgehalt reicht, den Rückgriff auf die dort geregelte Bewertung von Sachbezügen im Übrigen.
- 12 Das FG ist --in Übereinstimmung mit der Auffassung der Beteiligten-- davon ausgegangen, dass der Vorteil aus der Überlassung der Dienstwagen im Streitfall nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten sei. Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen diese Annahme jedoch nicht. Dies stellt einen materiell-rechtlichen Fehler der Vorentscheidung dar, den der Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht auch ohne entsprechende Rüge eines Beteiligten von Amts wegen zu berücksichtigen hat.
- 13 a) Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG (in der im Streitjahr geltenden Fassung) kann der Wert nach den Sätzen 2 und 3 der

Vorschrift, also der Wert der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten und für die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird.

- 14** b) Das FG hat keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, ob das vom Kläger für das Streitjahr geführte Fahrtenbuch ordnungsgemäß war. Ohne diesbezügliche Feststellungen durfte das FG materiell-rechtlich jedoch nicht annehmen, dass der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung der Dienstwagen nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten sei.
- 15** aa) Der gesetzlich nicht weiter bestimmte Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ist durch die BFH-Rechtsprechung dahingehend präzisiert, dass nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen (z.B. Senatsurteile vom 1. März 2012 VI R 33/10, BFHE 236, 497, BStBl II 2012, 505, und vom 20. März 2014 VI R 35/12, BFHE 245, 192, BStBl II 2014, 643). Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen. Hierfür hat es neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder --wenn ein solcher nicht vorhanden ist-- den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind. Dementsprechend müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Grundsätzlich ist dabei jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Besteht allerdings eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Dann genügt die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wenn jedoch der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen wird, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 9. November 2005 VI R 27/05, BFHE 211, 508, BStBl II 2006, 408; vom 16. November 2005 VI R 64/04, BFHE 211, 513, BStBl II 2006, 410; vom 16. März 2006 VI R 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625; vom 14. Dezember 2006 IV R 62/04, BFH/NV 2007, 691, und vom 10. April 2008 VI R 38/06, BFHE 221, 39, BStBl II 2008, 768).
- 16** bb) Das FG hat nicht geprüft, ob das Fahrtenbuch des Klägers diesen Anforderungen entsprach. Der Senat kann aufgrund fehlender tatsächlichen Feststellungen des FG auch nicht selbst beurteilen, ob das Fahrtenbuch des Klägers ordnungsgemäß war. Denn das FG hat dessen Inhalt nicht --auch nicht durch Bezugnahme auf das sich bei den Steuerakten befindliche Fahrtenbuch-- festgestellt. Der Senat weist diesbezüglich --ohne Bindungswirkung-- für den zweiten Rechtsgang allerdings darauf hin, dass gegen die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs unter verschiedenen Gesichtspunkten durchgreifende Bedenken bestehen können. So beschränken sich z.B. die Angaben zu den Fahrtzielen auf bloße und ihrerseits wiederum abgekürzte Ortsnamen ohne Angabe einer bestimmten Adresse. Aufgesuchte Geschäftspartner oder Kunden sind ebenfalls regelmäßig nur mit Abkürzungen angegeben. Ob sich deren Namen und vollständige Anschriften im Hinblick auf die im Fahrtenbuch nicht genau bezeichneten Fahrtziele auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lassen, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind, kann der Senat im Streitfall mangels diesbezüglicher tatsächlicher Feststellungen der Vorinstanz ebenfalls nicht beurteilen.
- 17** 2. Sollte das FG im zweiten Rechtsgang erneut zu der Auffassung gelangen, dass der geldwerte Vorteil aus der Nutzung der Dienstwagen nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten ist, kann das FG die Klage indessen nicht mit der bisherigen Begründung insgesamt abweisen.

- 18** Der Senat nimmt insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf seine Urteile vom 30. November 2016 VI R 49/14 (BFHE 256, 107) und VI R 24/14 (BFH/NV 2017, 448) Bezug. Der vom Kläger an seine Arbeitgeberin gezahlte Eigenanteil mindert hiernach den Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung bis zu einem Betrag von 0 €. Der Ansatz eines (negativen) geldwerten Vorteils (geldwerten Nachteils) aus der Dienstwagenüberlassung scheidet aus.
- 19** a) Unter den im Streitfall gegebenen Umständen ist hiernach der Bruttoarbeitslohn des Klägers zunächst um die nach der 1 %-Regelung und der 0,03 %-Regelung ermittelten Nutzungsvorteile zu vermindern, da diese bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode der Besteuerung nicht unterworfen werden dürfen.
- 20** Soweit die Arbeitgeberin bei der Berechnung des Bruttoarbeitslohns von den vorgenannten geldwerten Vorteilen bereits Zuzahlungen des Klägers in Abzug gebracht hat, der bescheinigte Bruttoarbeitslohn also bereits um diese Zuzahlungen gemindert wurde, ist der Bruttoarbeitslohn auch nur um diese Differenz zu vermindern. Denn nur in Höhe dieser Differenz wurde der Bruttoarbeitslohn des Klägers bei Anwendung der 1 %-Regelung und der 0,03 %-Regelung durch die Arbeitgeberin erhöht, so dass auch nur in diesem Umfang eine Minderung des Bruttoarbeitslohns aufgrund des Wegfalls der Besteuerung nach der 1 %-Regelung und der 0,03 %-Regelung gerechtfertigt ist. Nach den insoweit nachvollziehbaren Feststellungen des FG handelte es sich hierbei im Streitjahr um einen Betrag von 6.368,24 €. Um diesen Betrag ist der Bruttoarbeitslohn des Klägers folglich bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode aufgrund des dann zwingenden Wegfalls der Anwendung der 1 %-Regelung und der 0,03 %-Regelung zu vermindern.
- 21** b) Sodann sind die nach der Fahrtenbuchmethode (nachvollziehbar) zu berechnenden Nutzungsvorteile als Arbeitslohn anzusetzen und um die Zuzahlungen des Klägers zu den Leasingraten bis zu einem Betrag von 0 € zu mindern. Eine doppelte (steuerermindernde) Berücksichtigung der Zuzahlungen des Klägers ergibt sich bei dieser Berechnung --entgegen der Ansicht des FA und des FG-- nicht. Würden die Zuzahlungen hier nicht vorteilsmindernd berücksichtigt, würden sie sich steuerlich --zu Unrecht-- vielmehr gar nicht auswirken. Denn die Minderung des Bruttoarbeitslohns aufgrund des Wegfalls der Besteuerung nach der 1 %-Regelung und der 0,03 %-Regelung wurde im vorgenannten ersten (Rechen-)Schritt bereits um die Zuzahlungen reduziert. Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode hätte ohne diese Berücksichtigung der Zuzahlungen die Minderung des Bruttoarbeitslohns aufgrund des sich daraus zwingend ergebenden Wegfalls der Besteuerung nach der 1 %-Regelung und der 0,03 %-Regelung entsprechend höher ausfallen müssen.
- 22** Da sich nach den von den Beteiligten bisher gemachten --und vom FG im zweiten Rechtsgang zu überprüfenden-- Angaben bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode ein geldwerter Vorteil von 2.973,31 € für die private Nutzung der Dienstwagen sowie für die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergab und die Zuzahlungen des Klägers an seine Arbeitgeberin 3.239,14 € betragen, wäre hiernach kein geldwerter Vorteil aus der Dienstwagenüberlassung mehr anzusetzen.
- 23** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de