BFH v. 21.03.2013 - VI R 26/10

Anwendung der 1 v.H.-Regelung bei Überlassung eines Dienstwagens; Entkräftung des Anscheinsbeweises

Leitsatz

1. Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den betrieblichen PKW tatsächlich privat nutzt, zu einem lohnsteuerlichen Vorteil.
2. Ob der Arbeitnehmer den Beweis des ersten Anscheins, dass dienstliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden, durch die substantiierte Darlegung eines atypischen Sachverhalts zu entkräften vermag, ist damit für die Besteuerung des Nutzungsvorteils nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG unerheblich.
3. Vergleichbar BFH-Urteil vom 21.3.2013 - VI R 31/10.

Gesetz(e):

EStG § 19 Abs. 1, EStG § 8 Abs. 1, EStG § 8 Abs. 2, EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4

Instanzenzug:

FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 18.03.2009 1 K 2079/07 BFH VI R 26/10 (Verfahrensverlauf) BFH - VI R 26/10, Verfahrensverlauf

Gründe

1 I. Streitig ist der Ansatz eines geldwerten Vorteiles wegen der privaten Nutzung eines Firmenwagens.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wird zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. In den Streitjahren (2002, 2003) war er als Werkvertreter im Außendienst bei der X-GmbH nichtselbständig tätig. Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung der Arbeitgeberin des Klägers hat der Prüfer festgestellt, dass dem Kläger seit August 2002 ein Firmenfahrzeug auch zur privaten Nutzung zur Verfügung stand, ein privater Nutzungsanteil jedoch für die Zeit vom 1. August 2002 bis 30. April 2003 nicht versteuert wurde und auch keine Fahrtenbücher geführt wurden. Daraufhin hat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung am 7. Dezember 2006 geändert und den Arbeitslohn des Klägers um einen nach der 1 %-Regelung bemessenen Betrag erhöht.

3 Hiergegen hat der Kläger Einspruch eingelegt. Er habe das von der Arbeitgeberin zu dienstlichen Zwecken überlassene Kfz zwar auch privat nutzen dürfen. Er habe es in dem streitigen Zeitraum jedoch nicht privat genutzt. Dies sei aus dem Umstand zu schließen, dass er in seinen Reisekosten- und Spesenabrechnungen, die bei seiner Arbeitgeberin noch einsehbar seien, keine Privatfahrten abgerechnet habe. Hierzu sei er aber arbeitsvertraglich verpflichtet gewesen. Denn nach seinem Arbeitsvertrag habe er seiner Arbeitgeberin für jeden privat gefahrenen Kilometer einen Kostenanteil von 0,20 € zu erstatten. Deshalb habe er in seinen Reisekosten- und Spesenabrechnungen nicht nur die dienstlich aufgesuchten Orte und die dienstlich gefahrenen Kilometer angegeben, sondern ggf. auch Angaben zu Privatfahrten machen müssen. Privat fahre er nur selten. Für die wenigen privaten Fahrten habe er die Autos seiner Kinder genutzt. Seine Frau besitze keinen Führerschein.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

4 Der Einspruch des Klägers war weitgehend erfolglos. Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1597 veröffentlichten Gründen ab.

5 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

6 Er beantragt,

das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 18. März 2009 1 K 2079/07 sowie die Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2007 aufzuheben und die Einkommensteuer für das Jahr 2002 auf 5.414 € und für das Jahr 2003 auf 5.384 € herabzusetzen.

7 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

8 II. Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.

9 1. Das FA hat die Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zu Recht um einen geldwerten Vorteil für die private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge erhöht und den Nutzungsvorteil zutreffend nach der 1 %-Regelung bewertet.

10 a) Überlässt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt einen Dienstwagen auch zur privaten Nutzung, führt das nach der ständigen Rechtsprechung des Senats zu einem als Lohnzufluss nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu erfassenden steuerbaren Nutzungsvorteil des Arbeitnehmers (Urteile des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 6. November 2001 VI R 62/96, BFHE 197, 142, BStBl II 2002, 370; vom 7. November 2006 VI R 19/05, BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116; VI R 95/04, BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269; vom 4. April 2008 VI R 68/05, BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890; vom 28. August 2008 VI R 52/07, BFHE 223, 12, BStBl II 2009, 280; vom 21. April 2010 VI R 46/08, BFHE 229, 228, BStBl II 2010, 848; vom 6. Oktober 2011 VI R 56/10, BFHE 235, 383, BStBl II 2012, 362). 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 (vgl. Senatsurteile vom 13. Dezember 2012 VI R 51/11, BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385, sowie vom 10. Februar 1961 VI 89/60 U, BFHE 72, 376, BStBl III 1961, 139; vom 21. Juni 1963 VI 306/61 U, BFHE 77, 191, BStBl III 1963, 387).

11 Die Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt damit unabhängig von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers (BFH-Urteil vom 21. März 2013 VI R 31/10; Gröpl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rz C 22; Blümich/ Glenk, § 8 EStG Rz 113; Steiner in Lademann, § 8 EStG Rz 107; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 8 Rz 396; a.A. Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 EStG Rz 80, 83). Denn der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung umfasst das Zurverfügungstellen des Fahrzeugs selbst sowie die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur–, Wartungs- und Treibstoffkosten und damit nutzungsabhängige wie -unabhängige Kosten (vgl. Senatsurteile in BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385, sowie in BFHE 72, 376, BStBl III 1961, 139; in BFHE 77, 191, BStBl III 1963, 387). Selbst wenn der Arbeitnehmer den hierzu überlassenen PKW tatsächlich nicht privat nutzen sollte, erspart er sich zumindest die (nutzungsunabhängigen) Kosten, die er für das Vorhalten eines betriebsbereiten Kfz verausgaben müsste (Abgrenzung vom BFH-Urteil in BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116).

12 b) Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen bzw. verbilligten Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung fließt dem Arbeitneh-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

mer mit der Inbesitznahme des Dienstwagens und nicht (erst) mit der tatsächlichen privaten Nutzung des PKW zu.

13 aa) Allein der Anspruch auf eine vom Arbeitgeber zugesagte Leistung —etwa die arbeitsvertragliche Zusage, den dienstlichen PKW auch privat nutzen zu dürfen— vermag den Zufluss von Arbeitslohn nicht zu begründen (vgl. BFH-Urteile vom 23. Juni 2005 VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766; VI R 10/03, BFHE 209, 559, BStBl II 2005, 770; vom 20. Juni 2001 VI R 105/99, BFHE 195, 395, BStBl II 2001, 689; vom 14. November 2012 VI R 56/11, BFHE 239, 410, BStBl II 2013, 382).

14 bb) Zugeflossen ist eine Einnahme erst dann, wenn der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt hat (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 4. Mai 2006 VI R 19/03, BFHE 213, 381, BStBl II 2006, 832; vom 14. Juni 2005 VIII R 47/03, BFH/NV 2005, 2181; vom 18. Dezember 2001 IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643; jeweils m.w.N.). Das ist regelmäßig der Fall, wenn der Leistungserfolg eingetreten ist. Deshalb ist bei Nutzungsüberlassungen der geldwerte Vorteil bereits mit der tatsächlichen Überlassung des jeweiligen Wirtschaftsgutes zum Gebrauch zugeflossen; einer tatsächlichen Nutzung des Gegenstands durch den Arbeitnehmer bedarf es in diesen Fällen nicht (Bergkemper, Finanz-Rundschau 2007, 1032; vgl. BFH-Urteil vom 12. April 2007 VI R 89/04, BFHE 217, 555, BStBl II 2007, 719).

15 cc) Ob der Arbeitnehmer den auf der allgemeinen Lebenserfahrung gründenden Beweis des ersten Anscheins (Anscheinsbeweis), dass dienstliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden, durch die substantiierte Darlegung eines atypischen Sachverhalts (Gegenbeweis) zu entkräften vermag, ist damit für die Besteuerung des Nutzungsvorteiles unerheblich. An der gegenteiligen Rechtsauffassung, wie sie der Senat beispielsweise im Urteil in BFHE 229, 228, BStBl II 2010, 848 formuliert hat, hält der Senat nicht länger fest. Die belastbare Behauptung des Steuerpflichtigen, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben, genügt damit nicht, um die Besteuerung des Nutzungsvorteiles auszuschließen. Davon kann nur abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige zur privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs nicht (länger) befugt ist.

16 2. Gemessen an diesen Grundsätzen hat das FG den geldwerten Vorteil trotz des klägerischen Vortrags, den PKW nicht privat genutzt zu haben, zu Recht —ohne weitere Feststellungen zum Sachverhalt— als Arbeitslohn angesetzt. Dem Kläger stand nach den bindenden und unbestrittenen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ein Firmenfahrzeug auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Mit der Zurverfügungstellung des Dienstwagens, dem Verschaffen der Sachherrschaft, ist dem Kläger der streitgegenständliche Nutzungsvorteil zugeflossen. Denn damit ist ihm die umfassende Möglichkeit zur privaten Nutzung des Fahrzeugs eingeräumt worden. Eines weiteren Zutuns der Arbeitgeberin bedurfte es hierzu nicht. Diese hat vielmehr ihre arbeitsvertraglich geschuldete Leistung mit der Überlassung des PKWs erbracht.

17 3. Ebenfalls zutreffend hat das FG den Vorteil des Klägers aus der privaten Nutzungsüberlassung mit der 1 %-Regelung bewertet. Denn der Kläger hat, das ist zwischen den Beteiligten unstreitig, kein Fahrtenbuch geführt.

18 a) Nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist der Vorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, sofern nicht das Verhältnis der privaten Fahrten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG).

19 aa) Die 1 %-Regelung ist insoweit eine grundsätzlich zwingende, stark typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung. Deshalb bleiben nach mittlerweile ständiger Senatsrechtsprechung individuelle Besonderheiten hinsichtlich der Art und der Nutzung des Dienstwagens bei der Be-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

wertung der Nutzungsvorteile grundsätzlich ebenso unberücksichtigt wie nachträgliche Änderungen des Fahrzeugwertes (BFH-Urteil in BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385, m.w.N.).

20 bb) Der Wortlaut der Norm steht dem nicht entgegen. Auch wenn § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG für die „private Nutzung" die entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anordnet, setzt § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG, anders als die Zuschlagsregelung nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG, die nur insoweit zur Anwendung kommt, als der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt hat (BFH-Urteil vom 22. September 2010 VI R 57/09, BFHE 231, 139, BStBl II 2011, 359), keine entsprechende tatsächliche private Nutzung des Fahrzeugs voraus. § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG erklärt lediglich eine besondere Bewertungsregel für entsprechend anwendbar. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die betriebsfremde (private) Nutzung eines betrieblichen PKW nicht nach den allgemeinen Regeln und damit nicht mit dem durch die Nutzungsentnahme verursachten Aufwand, sondern pauschal nach der 1 %-Regelung zu bewerten. Die Geltungsanordnung des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG erschöpft sich darin, dieses Bewertungsmaß auf die Bewertung eines lohnsteuerlichen Vorteiles, der dem Grunde nach feststehen muss, zu erstrecken. Der private Nutzungsvorteil ist demnach nicht —wie bei Sachbezügen üblich— nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen, sondern —entsprechend der Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG— pauschal mit 1 % des Bruttolistenneupreises zu bemessen.

21 cc) Nur eine derartige Auslegung von § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG trägt dem Sinn und Zweck der Regelung als pauschalierende und stark typisierende Bewertungsregelung hinreichend Rechnung. Ansonsten müssten die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse für die Anwendung der Vorschrift in den Blick genommen werden. Mit der Anknüpfung der Bemessungsgrundlage an den Bruttolistenneupreis hat der Gesetzgeber jedoch erkennbar davon Abstand genommen, den Nutzungsvorteil (auch) danach zu bestimmen. Vielmehr sollen mit dem Betrag, der nach der 1 %-Regelung als Einnahme anzusetzen ist, sämtliche geldwerten Vorteile, die sich aus der Möglichkeit zur privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs ergeben, unabhängig von Nutzungsart und -umfang (pauschal) abgegolten werden (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2010 VI R 12/09, BFHE 231, 540, BStBl II 2011, 361).

22 dd) Ihre Rechtfertigung schöpft diese pauschale Bewertung aus dem allgemeinen Erfahrungssatz, dass bestimmte Kfz, sofern hierzu überlassen (BFH-Urteil in BFHE 235, 383, BStBl II 2012, 362, m.w.N.), typischerweise und nicht nur vereinzelt und gelegentlich für private Zwecke genutzt werden (BFH-Urteile vom 13. Februar 2003 X R 23/01, BFHE 201, 499, BStBl II 2003, 472; in BFHE 229, 228, BStBl II 2010, 848).

23 b) Eine andere Art, die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse nachzuweisen, kennt das Gesetz nicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890, m.w.N.). Vielmehr handelt es sich bei der 1 %-Regelung zur Ermittlung der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeugs —sofern kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird— um eine zwingende Bewertungsregelung (BFH-Urteil in BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269, m.w.N.). Deshalb sind —entgegen der Auffassung des Klägers— insbesondere Reisekosten- und Spesenabrechnungen, aber auch andere Unterlagen wie Werkstattrechnungen, Terminkalender, Fahrtaufzeichnungen in Form einer Excel-Tabelle sowie Angaben von Arbeitskollegen oder Familienangehörigen zu den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen nicht geeignet, das Verhältnis der privaten zur beruflichen Nutzung zu belegen.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Düsseldorf 24.1.2017 - 10 K 1932/16 E
FG Rheinland-Pfalz 18.3.2009 - 1 K 2079/07

Fundstelle(n):
BFH/NV 2013 S. 1396 Nr. 9

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

HFR 2013 S. 992 Nr. 11
StBW 2013 S. 821 Nr. 18
[IAAAE-41240]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.