

Kein Betriebsausgabenabzug für Dienstwagen eines nebenbei Selbständigen

Mit Urteil vom 16.07.2015 (III R 33/14) hatte der BFH über die Zulässigkeit eines Betriebsausgabenabzugs für den Firmenwagen eines Arbeitnehmers zu entscheiden, der von diesem auch im Rahmen seiner nebenberuflichen selbständigen Tätigkeit genutzt wurde. Hierbei wurde vom Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung nutzungsbezogen bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit geltend gemacht. Der BFH erteilte diesem Vorgehen eine Absage. Dennoch kann der geldwerte Vorteil aus seiner Sicht auch anderweitig Berücksichtigung finden.

BFH, Urt. v. 16.07.2015 – III R 33/14

Rechtlicher Rahmen

Die Überlassung eines Firmen-Pkw auch zur privaten Nutzung ist ein geldwerter Vorteil und damit lohnsteuerpflichtig. Neben dem Bruttolistenpreis im Rahmen der 1%-Regelung sind auch die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit jeweils 0,03 % des Listenpreises pro Kilometer der einfachen Entfernung anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Der Urteilsfall

Der Kläger war Unternehmensberater; er erzielte im Streitjahr 2008 sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger als auch aus selbständiger Tätigkeit. Im Rahmen seines Arbeitsvertrags wurde ihm vom Arbeitgeber ein Pkw, auch zur privaten Nutzung, überlassen. Der Arbeitgeber übernahm auch alle Kfz-Kosten hinsichtlich der privaten Nutzung. Die Versteuerung des geldwerten Vorteils erfolgte nach der 1%-Regelung. Im Streitjahr legte er insgesamt 60.000 km zurück, wovon 37.000 km auf die nichtselbständige Tätigkeit entfielen, 18.000 km auf die selbständige Tätigkeit sowie 5.000 km auf die privaten Fahrten. Der Kläger teilte den Betrag des auf die private Nutzung entfallenden Sachbezugs in Höhe von 4.968 € nach dem Verhältnis der eigenbetrieblichen zu privaten Fahrten auf (18.000 km = 78,3% Anteil der Fahrten für die selbständige Tätigkeit sowie 5.000 km = 21,7% für private Fahrten). Den auf die betrieblichen Fahrten entfallenden Sachbezug in Höhe von 3.889 € (also 78,3 % von 4.968 €) machte der Kläger bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit geltend. Das Finanzamt lehnte den Ansatz ab, auch das angerufene FG entschied zu Ungunsten des Klägers (FG Münster, Urt. v. 26.09.2014 – 11 K 246/13 E). Im Ergebnis war es der Ansicht, dass der geldwerte Vorteil nicht als Aufwand berücksichtigt werden kann. Der Kläger zog daraufhin zur Revision vor den BFH.

Kein Aufwand bei betrieblichen Fahrten entstanden

Der BFH wies darauf hin, dass der Ansatz von Aufwendungen allgemein einen Wertabfluss voraussetzt. Nach seiner Ansicht sind dem Kläger jedoch vorliegend keine Aufwendungen entstanden. Alle mit dem Fahrzeug zusammenhängenden Kosten wurden von der Klägerin getragen. Die 1%-Regelung gilt unabhängig von der tatsächlichen Nutzung des Fahrzeugs. Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Arbeitnehmer das Fahrzeug tatsächlich für private Fahrten nutzt (BFH, Urt. v. 21.03.2013 – VI R 31/10, BStBl II 2013, 700, Rdnr. 21 f.). Der geldwerte Vorteil kann demnach den betrieblichen oder privaten Nutzungen nicht konkret zugeordnet werden.

Hinweis:

Im einem anderen Fall, in welchem ein Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein zinsloses Darlehen erhielt und es zur Anschaffung einer fremdvermieteten Eigentumswohnung verwendete, war nach Ansicht des BFH ein Abzug des geldwerten Vorteils aus der Zinersparnis bei den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung möglich, da hier die Aufwendungen im Ergebnis klar zuzuordnen waren (BFH, Urt. v. 04.06.1996 – IX R 70/94, n.v.). Die weitere steuerliche Berücksichtigung des geldwerten Vorteils ist im Prinzip möglich, allerdings muss sie einem entsprechenden Aufwand klar zuzuordnen sein.

Ob ein Kostenersatz des Arbeitnehmers noch eine weitere Möglichkeit zur Berücksichtigung der Aufwendungen gewesen wäre, lässt der BFH offen, da das FG hierzu keine Feststellungen getroffen hatte. Generell sollte allerdings nicht einfach nur pauschal der private bzw. eigenbetriebliche Nutzungsanteil vom Arbeitnehmer ersetzt werden, sondern es sollten auch Aufzeichnungen zur Zuordnung des Umfangs der selbständigen Nutzung vorgelegt werden können.

Kein berücksichtigungsfähiger Drittaufwand

Betriebsausgaben des Steuerpflichtigen, die durch einen Dritten getragen werden (sog. Drittaufwand), sind grundsätzlich beim Steuerpflichtigen nicht abzugsfähig. Unter bestimmten Umständen können jedoch auch Aufwendungen, die von Dritten übernommen wurden, steuerlich berücksichtigt werden. Dies ist etwa bei einem abgekürzten Zahlungsweg oder abgekürzten Vertragsweg der Fall. Beim abgekürzten Vertragsweg hätte aber der Arbeitgeber auf der Grundlage einer Schuld gegenüber dem Arbeitnehmer die Kfz-Aufwendungen tragen müssen. Diese Situation lag jedoch nach Ansicht des BFH nicht vor. Der Arbeitgeber hat die Kosten für den Pkw auf eigene Rechnung getragen. Ebenso lag nach Ansicht des BFH auch kein abgekürzter Vertragsweg vor. Hierfür hätte der Arbeitgeber im eigenen Namen für den Kläger einen Vertrag schließen und entsprechende Aufwendungen leisten müssen, um damit eine Zuwendung an den Kläger zu bewirken. Im vorliegenden Fall hat der Arbeitgeber nach Ansicht des BFH jedoch keine Zuwendung an den Kläger bewirkt. Die vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen kommen ihm selbst zugute, da der Pkw zur Nutzung in seinem Unternehmen bestimmt war. Hieran ändert auch die Erlaubnis zur Privatnutzung nichts.

Anderes Ergebnis bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode

Neben der Anwendung der 1%-Regelung kann der private Nutzungsanteil eines Pkw auch im Rahmen der Fahrtenbuchmethode nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ermittelt werden. Der BFH hat im Urteil diese Möglichkeit erwähnt, es aber letztendlich offengelassen. Es wurde allerdings vom BFH als denkbar angesehen, dass diese Möglichkeit zur Berücksichtigung des geldwerten Vorteils in Betracht kommen kann.

Praxis-Tipp:

Die Anwendung der Fahrtenbuchmethode könnte also in vergleichbaren Fällen eine Möglichkeit sein, Aufwendungen bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit doch noch zu berücksichtigen. Neben den allgemeinen Anforderungen an ein Fahrtenbuch (insbesondere der Kenntlichmachung von Änderungen), sollte auch auf einen jeweils separaten Ausweis von Fahrten im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte, der selbständigen Einkünfte und des Privatbereichs geachtet werden. Im zugrundeliegenden FG-Urteil vom 26.09.2014 wird außerdem noch die Möglichkeit einer Lohnversteuerung der betrieblichen Nutzung zusätzlich zur privaten Nutzung thematisiert. Hier würde dann schon auf Ebene des Lohnsteuerabzugs in einem geldwerten Vorteil für die eigenbetriebliche Nutzung des Arbeitnehmers und in einem für die private Nutzung aufgeteilt werden. Dies dürfte in der Praxis nur schwer realisierbar sein.

Weitergehende Überlegungen

Durch die aktuelle Rechtsprechung des BFH dürften nun auch Fahrtkosten eines Steuerpflichtigen im Rahmen anderer Einkunftsarten vom Abzug ausgeschlossen sein, soweit eine Versteuerung nach der 1%-Regelung vorgenommen wurde und der Arbeitgeber alle Kosten des Fahrzeugs getragen hat. Denkbar sind hier z.B. Fahrten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder auch Fahrten im Zusammenhang mit beruflichen Fortbildungen, bei welchen der Firmenwagen genutzt wird. In all diesen Fällen ist dem Arbeitnehmer nach den Grundsätzen des BFH kein Aufwand entstanden.

Fazit:

Dass die Versteuerung des geldwerten Vorteils bei der privaten Kfz-Nutzung durch eine Firmenwagengestellung eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung darstellt, ist unbestritten. Je nach Listenpreis des Fahrzeugs und den Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte hat hier schon mancher Arbeitnehmer eine böse Überraschung erlebt, die ihn an dem tatsächlichen Vorteil durch seinen Firmenwagen zweifeln ließen. Ebenso ist im Fall die Ausgangslage des Klägers verständlich, der für die Nutzung des Kfz ja „gezahlt“ hatte und nun die Kosten in anderen steuerlichen Bereichen geltend machen wollte. Ausgehend von grundsätzlich zutreffenden systematischen Überlegungen hat der BFH aufgezeigt, dass es einen Unterschied zwischen wirtschaftlicher Belastung (hier durch die Steuerbelastung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung) und tatsächlich berücksichtigungsfähigem Aufwand gibt.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Dezember 2015

- 10.12. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.12. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer
- 10.12. Einkommensteuer-Vorauszahlung, Kirchensteuer-Vorauszahlung
- 10.12. Körperschafts-Vorauszahlung

