

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 20.3.2014, VI R 35/12

Wechsel zur Fahrtenbuchmethode

Leitsätze

1. Die Fahrtenbuchmethode bestimmt den Wert der Privatnutzung als Anteil an den gesamten Fahrzeugaufwendungen und an der gesamten Fahrleistung des Fahrzeugs.
2. Die Fahrtenbuchmethode ist nur dann zu Grunde zu legen, wenn der Arbeitnehmer das Fahrtenbuch für den gesamten Veranlagungszeitraum führt, in dem er das Fahrzeug nutzt; ein unterjähriger Wechsel von der 1 %-Regelung zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Fahrzeug ist nicht zulässig.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob der Arbeitnehmer hinsichtlich der Besteuerung seiner privaten Dienstwagennutzung von der 1 %-Regelung zur Fahrtenbuchmethode auch im laufenden Kalenderjahr wechseln kann.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 2008 als kaufmännischer Angestellter bei der Firma C-Werke beschäftigt, die ihm einen Dienstwagen zur Verfügung gestellt hatte, den er auch privat nutzen durfte. Für dieses Fahrzeug --einen Audi-- hatte der Kläger ein Fahrtenbuch erst ab dem 1. Mai 2008 geführt, nachdem zuvor für die Monate Januar bis April der Vorteil nach der sog. 1 %-Methode angesetzt worden war. Ab dem 31. Oktober 2008 hatte der Kläger von seinem Arbeitgeber ein anderes Fahrzeug zur Verfügung, für das er dann sogleich ein Fahrtenbuch führte.
- 3 Der Kläger erklärte im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer als Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit den vom Arbeitgeber bescheinigten Bruttoarbeitslohn. Darin waren die geldwerten Vorteile für die private Nutzung des Audi für die Monate Januar bis April nach der sog. 1 %-Methode und ab Mai nach der Fahrtenbuchmethode berechnet.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im Anschluss an eine beim Arbeitgeber des Klägers durchgeführte Lohnsteueraußenprüfung änderte das FA allerdings den Einkommensteuerbescheid für 2008, indem es einen um 3.594 EUR höheren Arbeitslohn ansetzte. Das FA begründete dies damit, dass auch für die Monate Mai bis Oktober 2008 der Vorteil aus der Privatnutzung des Dienstwagens nach der 1 %-Methode zu berechnen sei, da nach R 8.1 Abs. 9 der Lohnsteuer-Richtlinien das Verfahren bei demselben Kraftfahrzeug während des laufenden Kalenderjahres nicht gewechselt werden dürfe.
- 5 Die dagegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1450 veröffentlichten Gründen abgewiesen und die Revision zugelassen.
- 6 Der Kläger wendet sich dagegen mit der Revision und rügt eine Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Er beantragt,

das Urteil des FG Münster vom 27. April 2012 4 K 3589/09 E und die Einspruchsentscheidung des FA vom 18. September 2009 aufzuheben sowie den Änderungsbescheid des FA vom 21. August 2009 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf ... EUR herabgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass ein Wechsel der Bewertungsmethode für dasselbe Fahrzeug innerhalb eines Veranlagungszeitraums nicht möglich ist.

- 10 1. 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 in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung (EStG) zu erfassenden steuerbaren Nutzungsvorteil des Arbeitnehmers. Denn 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. zuletzt Senatsurteile 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; jeweils m.w.N.).
- 11 a) Der Wert der privaten Nutzung ist nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mittels der 1 %-Regelung zu ermitteln. Nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG kann der Wert nach den Sätzen 2 und 3, nämlich der Wert der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten, statt mit der 1 %-Regelung aber auch 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 werden.
- 12 aa) Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ist zwar gesetzlich nicht weiter bestimmt. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch aber sicherzustellen, dass der Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung eine hinreichende Gewähr für dessen Vollständigkeit und Richtigkeit bietet und mit vertretbarem Aufwand auf seine materielle Richtigkeit hin überprüfbar ist. Deshalb muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen sowie Datum, Fahrtziele und grundsätzlich auch die jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder jedenfalls den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen (ständige Senatsrechtsprechung, zuletzt Urteile vom 1. März 2012 VI R 33/10, BFHE 236, 497, BStBl II 2012, 505; vom 13. November 2012 VI R 3/12, BFH/NV 2013, 526; Schneider, Neue Wirtschafts-Briefe 2012, 1892; jeweils m.w.N.).
- 13 bb) Die Fahrtenbuchmethode ist indessen nicht allein schon dann anzuwenden, wenn ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorgelegt wird, welches das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten nachweist. Denn § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG setzt weiter voraus, dass zum einen der Wert der Privatnutzung als Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt wird und zum anderen, dass die durch Belege nachzuweisenden Kosten die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen umfassen. Die Fahrtenbuchmethode gründet damit auf dem Zusammenspiel der Gesamtfahrleistung durch die im Fahrtenbuch selbst vollständig dokumentierten Strecken einerseits und einer vollständigen Bemessungsgrundlage dafür andererseits, nämlich dem Ansatz der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen mittels belegmäßiger Erfassung der durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen.
- 14 b) Angesichts dieser tatbestandlich vorausgesetzten Berücksichtigung der gesamten Fahrzeugaufwendungen sowie der aus der Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs folgenden Berücksichtigung der Gesamtfahrleistung des Fahrzeugs kann der Steuerpflichtige nur dann statt der 1 %-Regelung die Fahrtenbuchmethode wählen, wenn er das Fahrtenbuch mindestens für den gesamten Veranlagungszeitraum führt, in dem er das Fahrzeug nutzt. Dies entspricht auch der von der Literatur soweit ersichtlich überwiegend vertretenen Auffassung (vgl. Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 136 f.; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 8 Rz 448; Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 EStG Rz 107; für den gesamten Nutzungszeitraum Schmidt/Krüger, EStG, 33. Aufl., § 8 Rz 54; a.A.: Paus, Steuerwarte 1996, 113; Steiner in Lademann, EStG, § 8 EStG Rz 123), die sich im Wesentlichen darauf stützt, dass allein schon aus Praktikabilitäts Gesichtspunkten ein unterjähriger Methodenwechsel angesichts der aufzuteilenden Fixkosten ausscheidet. Im Ergebnis lässt sich nur mit einer mindestens den gesamten Veranlagungszeitraum einbeziehenden Betrachtungsweise der zu versteuernde Privatanteil an der Gesamtfahrleistung nach Maßgabe der insgesamt entstehenden Aufwendungen für das Kraftfahrzeug belegen.
- 15 aa) Zutreffend weist das FG darauf hin, dass dieser Auffassung § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nicht entgegenstehen, auch wenn dort jeweils auf den Kalendermonat bezogene Werte zu Grunde gelegt werden, indem die 1 %-Regelung für jeden Kalendermonat 1 % des inländischen Listenpreises ansetzt und die 0,03 %-Regelung jeweils einen auf den Kalendermonat bezogenen Wertzuschlag normiert. Denn der Monatsbezug regelt lediglich den Zuflusszeitpunkt des Nutzungsvorteils. Der Nutzungsvorteil, der schon in der Überlassung des Kraftfahrzeugs selbst begründet ist (Senatsurteile in BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700; in BFHE 241, 180, BStBl II 2013, 918; jeweils m.w.N.), wird damit nicht einmalig mit dem gesamten Wert im Zeitpunkt der Überlassung des Kraftfahrzeugs, sondern zeitanteilig erfasst. Der Vorteil ist für Zwecke des Lohnsteuerabzugs monatlich mit 1 % und nicht jährlich mit 12 % oder dem noch höheren Wert des gesamten Zeitraums der voraussichtlichen Nutzungsüberlassung anzusetzen.

- 16 bb) Der Senat verkennt dabei nicht, dass die 1 %-Regelung eine nur grob typisierende Regelung darstellt, die alternativ zur Fahrtenbuchmethode hinzutritt. Sie ist jedoch gerade im Hinblick auf dieses Wahlrecht trotz dieser grob typisierenden Form als verfassungsrechtlich unbedenklich zu beurteilen (Senatsurteil in BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385, m.w.N.). Denn einem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, statt der grob typisierenden 1 %-Regelung die Fahrtenbuchmethode von vornherein zu wählen oder für den folgenden Veranlagungszeitraum dazu überzugehen.
- 17 2. Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze hat das FG im Ergebnis zutreffend die Klage abgewiesen und den Arbeitslohn des Klägers aus der Überlassung des Dienstwagens zur auch privaten Nutzung für die Monate Mai bis Oktober 2008 zutreffend nach der 1 %-Regelung bewertet.