

BFH: Werbungskostenabzug für mit Dienstwagen durchgeführte Familienheimfahrten

BFH, Urteil vom 28.2.2013 – VI R 33/11

Volltext des Urteils: [// BB-ONLINE](#) BBL2013-1493-3
unter www.betriebs-berater.de

AMTLICHE LEITSÄTZE

1. Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen berechtigen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG nicht zum Werbungskostenabzug.
2. Trägt der Arbeitgeber durch Überlassung eines Dienstwagens im Ergebnis die Aufwendungen des Arbeitnehmers für dessen Familienheimfahrten, ist ein Werbungskostenabzug nicht geboten.

EStG § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbs. 2, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6

SACHVERHALT

Streitig ist der Werbungskostenabzug für wöchentliche Familienheimfahrten mit dem vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute, hatten in den Streitjahren (2007, 2008) ihren Familienwohnsitz in C.

Der Kläger war im davon rund 380 km entfernt gelegenen A nichtselbstständig tätig und hatte im 13 km entfernten B im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eine Mietwohnung. Der Kläger nutzte einen von seinem Arbeitgeber auch für Privatfahrten überlassenen Dienstwagen. Die private Kraftfahrzeugnutzung wurde mit der 1%-Regelung und die damit durchgeführten Fahrten zur Arbeitsstätte auf Grundlage der Entfernung von 13 km mit der 0,03%-Regelung besteuert.

Mit den Einkommensteuererklärungen der beiden Streitjahre machten die Kläger jeweils 45 wöchentliche Familienheimfahrten des Klägers als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 5225 Euro geltend (45 Fahrten × 387 km × 0,30 Euro). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) berücksichtigte in den Einkommensteuerbescheiden der Streitjahre diese wöchentlichen Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten.

Das FG hat die dagegen nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren erhobene Klage aus den in EFG 2011, 1872 veröffentlichten Gründen abgewiesen.

Die Kläger wenden sich dagegen mit der Revision und rügen die Verletzung materiellen Rechts.

Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 29.9.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 25.5.2010 aufzuheben und die an die Kläger ergangenen Einkommensteuerbescheide für 2007 vom 27.4.2009 und für 2008 vom 11.1.2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit jeweils um weitere 5225 Euro geringer angesetzt werden und die Einkommensteuer dementsprechend jeweils niedriger festgesetzt wird.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

AUS DEN GRÜNDEN

- 9 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass für die vom Kläger mit dem von seinem Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen durchgeführten wö-

chentlichen Familienheimfahrten kein Werbungskostenabzug vorzunehmen ist.

Hier einschlägige Vorschrift für Werbungskostenabzug: § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 EStG i.d.F. des EntfPauschFG

- 10 1. Rechtsgrundlage für den Werbungskostenabzug zur Abgeltung der Aufwendungen für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist im Falle der hier streitigen Veranlagungszeiträume 2007 und 2008 § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20.4.2009 – EntfPauschFG – (BGBl. I 2009, 774) – EStG –. Denn nach § 52 Abs. 23d S. 1 EStG ist § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG i.d.F. des EntfPauschFG erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

Aufwendungen für Familienheimfahrten i.R.d. doppelten Haushaltsführung

- 11 Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 EStG können im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich als Werbungskosten abgezogen werden. Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen. Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 6 EStG werden allerdings Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Fahrzeug nicht berücksichtigt.

Familienheimfahrten per Dienstwagen

- 12 2. Der Kläger hatte die Familienheimfahrten mit einem im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit überlassenen Fahrzeug i.S. des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 6 EStG durchgeführt; die Aufwendungen für die Familienheimfahrten sind deshalb auf Grundlage dieser Norm nicht zu berücksichtigen.

Werbungskostenabzug nur bei tatsächlichem Aufwand (korrespondierender Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 EStG mit § 9 EStG)

- 13 a) Zutreffend hat schon das FG dieses Auslegungsergebnis nicht allein auf den Wortlaut der Norm gestützt, sondern auch mit systematischen Erwägungen dargelegt, dass § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 6 EStG und § 8 Abs. 2 S. 5 2. Halbs. EStG in einem korrespondierenden Verhältnis zueinander stehen, indem § 8 Abs. 2 S. 5 2. Halbs. EStG keinen Vorteil in Höhe von 0,002% des Listenpreises für solche Familienheimfahrten ansetzt, für die ein Abzug von Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 EStG in Betracht kommt. Dem liegt ersichtlich der Rechtsgedanke zugrunde, dass im Unterschied zur nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG auch bei Familienheimfahrten grundsätzlich anwendbaren Entfernungspauschale im Sonderfall der Dienstwagenüberlassung der Werbungskostenabzug für solche Fahrten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 6 EStG entsprechend den allgemeinen Grundsätzen einen tatsächlichen Aufwand voraussetzt. Wenn der Arbeitnehmer diese Fahrten mit dem Dienstwagen durchführt, entsteht ihm tatsächlich kein eigener Aufwand, deshalb ist in diesen Fällen ein Werbungskostenabzug jedenfalls nicht geboten.
- 14 b) Diese Rechtsgrundsätze eines korrespondierenden Anwendungsbereichs des § 8 Abs. 2 EStG einerseits und des Werbungskostenabzuges

nach § 9 EStG andererseits hat der erkennende Senat auch schon im Rahmen der Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 S. 3 EStG (0,03%-Zuschlagsregelung) angewandt. Er hat deshalb der 0,03%-Zuschlagsregelung nur die Funktion eines Korrekturpostens zu einem überschießenden Werbungskostenabzug beigemessen. Die Zuschlagsregelung ist danach nur insoweit anzuwenden, wie der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt hat (Urteile des BFH vom 22.9.2010 – VI R 57/09, BFHE 231, 139, BStBl. II 2011, 359, BB 2011, 483; vom 4.4.2008 – VI R 85/04, BFHE 221, 11, BStBl. II 2008, 887, BB-Entscheidungsreport Hölzerkopf, BB 2008, 2336; VI R 68/05, BFHE 221, 17, BStBl. II 2008, 890; Schneider, Neue Wirtschafts-Briefe 2011, 112). Und so wie die 0,03%-Zuschlagsregelung lediglich einen Ausgleich für abgezogene, aber tatsächlich nicht entstandene Erwerbsaufwendungen bezweckt und insoweit den Ansatz von Einnahmen i.S. des § 8 Abs. 2 S. 3 EStG begrenzt, begrenzt § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 6 EStG den Werbungskostenabzug, soweit der Steuerpflichtige für seine Familienheimfahrten einen vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen nutzt und ihm deshalb keine Aufwendungen entstanden waren. Ausweislich der Gesetzesmaterialien (BT-Drs. 13/1686, S. 9, zu § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG) ging auch der Gesetzgeber von einem solchen Korrespondenzverhältnis aus, wenn bei Überschusseinkünften für Familienheimfahrten mit einem dafür überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeug weder ein geldwerter Vorteil nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG noch ein Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG angesetzt werden sollte.

BB-Kommentar

■ „Kein Werbungskostenabzug, wenn Arbeitgeber die Aufwendungen des Arbeitnehmers für dessen Familienheimfahrten trägt, ein Werbungskostenabzug nicht möglich“

PROBLEM

Im Mittelpunkt steht die steuerliche Berücksichtigung von Familienheimfahrten. Dabei handelt es sich bei Familienheimfahrten um Fahrten zwischen dem Beschäftigungsort und dem Ort an dem der Beschäftigte seinen eigenen Hausstand führt. Aus diesem Grund können im Rahmen der doppelten Haushaltsführung Familienheimfahrten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend gemacht werden. Da inzwischen die doppelte Haushaltsführung zeitlich unbegrenzt geltend gemacht werden kann (BVerfG, 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534), können auch die Aufwendungen für die Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zeitlich unbegrenzt berücksichtigt werden. Angesetzt werden können für eine Familienheimfahrt (pro Woche) die Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Beschäftigungsort und dem Ort des eigenen Hausstandes. Wird ein Firmenwagen privat genutzt, so sind Nutzungsvorteile in diesem Zusammenhang mit der Überlassung von Firmenwagen zur privaten Nutzung mit 1% des inländischen Bruttolistenpreises als Arbeitslohn zu berücksichtigen und zu besteuern. Wird der überlassene Firmenwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, so kommt zu der 1%igen Versteuerung ein Zuschlag in Höhe von 0,03% des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer als geldwerter Vorteil zu versteuern. Wird der Dienstwagen zusätzlich zu Heimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt, so erhöht sich der Wert des geldwerten Vorteils für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Beschäftigungsort und dem Ort des eigenen Hausstands um 0,002% des inländischen Listenpreises für jede Fahrt, für die der Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 EStG ausgeschlossen ist.

Bereits das FG Köln (Urteil v. 22.10.2009 – 10 K 1476/09, EFG 2010, 408) hat entschieden, dass bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils auf die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dann abzustellen ist, wenn die tatsächliche Nutzung von der bei dem Zuschlagssatz zugrunde liegenden typisierenden Annahme von 15 Tagen pro Monat erheblich abweicht. Hierbei wurde ein fiktiver Werbungskostenabzug für die nicht durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht zugelassen.

Auch der § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 6 EStG legt fest, dass Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen nicht zum Werbungskostenabzug berechtigen. Dies trägt dem Grundsatz Rechnung, dass wenn der Arbeitgeber durch Überlassung eines Dienstwagens im Resultat die Aufwendungen des Arbeitnehmers für seine Familienheimfahrten trägt, ein Werbungskostenabzug nicht möglich ist.

ZUSAMMENFASSUNG

Im vorliegenden Fall handelte es sich im Wesentlichen darum, dass der Kläger mit seinem Dienstwagen wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung durchgeführt hat und hierfür einen Werbungskostenabzug begehrte. Vom zuständigen FA wurden diese Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten anerkannt. Bereits

das FG Schleswig-Holstein wies die Klage (Urteil vom 29.9.2010 – 5 K 117/10, EFG 2011, 1872) nach erfolglos durchgeführten Einspruchsverfahren als unbegründet zurück.

Auch der BFH stellte fest, dass eine Werbungskostenabzug nicht geboten ist und somit die Klage als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Ferner hat es festgestellt, dass das FG zu Recht entschieden hat, dass für die vom Kläger mit dem von seinem Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen durchgeführten wöchentlichen Familienheimfahrten kein Werbungskostenabzug vorzunehmen ist. Der BFH hat dies damit begründet, dass in dem Fall, dass ein Arbeitgeber durch Überlassung eines Dienstwagens im Ergebnis die Aufwendungen des Arbeitnehmers für dessen Familienheimfahrten trägt, ein Werbungskostenabzug nicht möglich ist. Es wurde nicht in Abrede gestellt, dass im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz und zurück steuerlich als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Der Kläger ging in den Streitjahren einer Beschäftigung in einer 380 km von seinem Wohnsitz entfernt gelegenen Stadt nach. Ferner führte dieser in 13 km von seiner Arbeitsstelle entfernten Mietwohnung einen doppelten Haushalt. Für die Familienheimfahrten nutzte der Kläger einen von seinem Arbeitgeber auch für Privatfahrten überlassenen Dienstwagen. Der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des Dienstwagens wurde mit der 1%-Regelung besteuert. Zusätzlich wurden für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf der Grundlage der Entfernung von 13 km mit der 0,03%-Regelung besteuert. Im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2007 und 2008 wurden von dem Kläger 45 wöchentliche Familienheimfahrten als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend. Somit ergaben sich zusätzliche Werbungskosten von 5225 Euro (45 Fahrten × 387 km × 0,30 Euro).

PRAXISFOLGEN

Das Urteil bedeutet, dass Familienheimfahrten, die im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit überlassenen Fahrzeug i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 5 EStG durchgeführt wurden, nicht als Aufwendungen im Rahmen der Werbungskosten auf Grundlage dieser Norm zu berücksichtigen sind.

Dieser Auffassung liegt der Rechtsgedanke zugrunde, für Familienheimfahrten entsprechend den allgemeinen Grundsätzen einen tatsächlichen Aufwand voraussetzt, der in diesem Fall nicht gegeben war. Der BFH hat bereits in früheren Urteilen zu der 0,03%-Zuschlagsregelung festgestellt, dass diese Regelung nur die Funktion eines Korrekturpostens zu einem überschießenden Werbungskostenabzug hat. Ebenso wie diese Zuschlagsregelung einen Ausgleich für abgezogene, aber tatsächlich nicht entstandene Erwerbsaufwendungen bezweckt, begrenzt der § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 6 EStG den Werbungskostenabzug bei durchgeführten Familienheimfahrten mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen. Dies wird damit begründet, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich keine Aufwendungen entstanden sind. Auch bei Überschusseinkünften gilt dieses Korrespondenzverhältnis (BT-Drs. 13/1686, 9, zu § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5, S. 4 EStG).

Auch der anzusetzende Vorteil von 0,002% des Listenpreises für Familienheimfahrten folgt dieser Rechtssystematik. Der Vorteil wird dann nicht angesetzt, wenn für die Fahrten der Werbungskostenabzug in Betracht kommt (§ 8 Abs. 2 S. 5, Halbs. 2 EStG). Der Nutzungsvorteil wird also nur für die über die wöchentlichen Heimfahrten hinausgehenden (zusätzlichen) Fahrten angesetzt, aber nicht für die wöchentlichen Fahrten, die zu Werbungskosten führen. Wird für diese wöchentlichen Fahrten kein Nut-

zungsvorteil angesetzt, ist analog dazu auch der Werbungskostenabzug ausgeschlossen.

Dipl.-Kfm. Rüdiger Apel, beratender Betriebswirt Apel Consult, Düsseldorf, Existenzgründungsberater, Mitautor des Buches „Betriebswirtschaftliche Beratungspraxis für Steuerberater“, Autor diverser Fachbeiträge und -kommentare.



Dienstwagen

Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrt, Werbungskosten

Doppelte Haushaltsführung

Familienheimfahrt, Dienstwagen, Werbungskosten

Einkommensteuer

Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrt, Dienstwagen, Werbungskosten

Familienheimfahrt

Doppelte Haushaltsführung, Dienstwagen, Werbungskosten

Werbungskosten

Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrt, Dienstwagen