

Gericht	BFH
Aktenzeichen	VI R 43/09
Datum	11.02.2010
Vorinstanzen	Niedersächsisches Finanzgericht, 19.03.2009, Az: 11 K 83/07, Urteil
Rechtsgebiet	Steuerrecht; Gesellschaftsrecht
Schlagworte	verdeckte Gewinnausschüttung; Kfz-Nutzung; Gesellschafter-Geschäftsführer; lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn
Leitsätze	<p>Die nachhaltige "vertragswidrige" private Nutzung eines betrieblichen PKW durch den anstellungsvertraglich gebundenen Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht stets als vGA zu beurteilen.</p> <p>Unterbindet die Kapitalgesellschaft die unbefugte Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht, kann dies sowohl durch das Beteiligungsverhältnis als auch durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sein. Die Zuordnung (vGA oder Arbeitslohn) bedarf der wertenden Betrachtung im Einzelfall (Anschluss an BFH-Urteil vom 23. April 2009 VI R 81/06, BFHE 225, 33). (gerichtliche Leitsätze)</p>

Nutzung eines betrieblichen Pkws durch den Gesellschafter-GF

1. Zusammenfassung

In dem entschiedenen Fall ging es um die Lohnsteuerpflicht für die Privatnutzung eines betrieblichen Fahrzeugs durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer. Der betroffene Geschäftsführer war zunächst mit 45 %, später mit 50 % an der Gesellschaft beteiligt. Die Gesellschaft hatte dem Geschäftsführer im Laufe der Zeit verschiedene Pkws zur ausschließlich geschäftlichen Nutzung zur Verfügung gestellt, wie im Geschäftsführer-Anstellungsvertrag vereinbart worden war. Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung war das zuständige Finanzamt zu dem Ergebnis gekommen, dass die private Nutzung des Pkws durch den Geschäftsführer mangels Fahrtenbuch oder sonstiger Überwachung nicht ausgeschlossen werden konnte. Es sah in der Nutzung einen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug und verlangte Nachzahlung der Lohnsteuer.

Das im Laufe des Rechtsstreits angerufene Finanzgericht beurteilte den Vorteil aus der Pkw-Nutzung nicht als Lohn, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Das Finanzamt legte daraufhin Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) ein.

Der BFH stellte fest, dass die vertragswidrige Nutzung eines betrieblichen Pkws durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht in jedem Falle als verdeckte Gewinnausschüttung statt als Arbeitslohn zu besteuern ist.

Ein Sachlohn und damit lohnsteuerlich erheblicher Vorteil ist immer dann anzusetzen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer den betrieblichen Pkw nicht vertragswidrig privat nutzt, sondern im Anstellungsvertrag ausdrücklich die Nutzung gestattet wird.

Bei privater Nutzung ohne Gestattung liegt hingegen eine verdeckte Gewinnausschüttung und kein Arbeitslohn vor, da die unbefugte private Nutzung keinen Lohncharakter aufweist.

Bei einer vertraglichen Untersagung der privaten Nutzung ist allerdings im Einzelfall zu prüfen, ob diese wirklich ernsthaft vereinbart ist.

2. Volltext der Entscheidung

Tatbestand

I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Lohnsteuerhaftungsbescheids wegen der Privatnutzung eines Firmenfahrzeugs durch den Gesellschafter-Geschäftsführer.

An der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) waren zunächst A mit 45 %, seine Lebensgefährtin B mit 50 % sowie C mit 5 % beteiligt. Am 8. Juli 2004 erwarb A den Geschäftsanteil des C. Alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Klägerin sind A und B.

Die Klägerin stellte A während des Streitzeitraumes Januar 2003 bis Juli 2005 jeweils folgende PKW zur Verfügung:

Typ	BMW 750iL	BMW 745i	BMW 760Li
Bruttolistenpreis	105.000 €	85.000 €	150.800 €
Zeitraum	bis 09/2003	bis 06/2005	Juli 2005

In dem Anstellungsvertrag mit A ist vereinbart, dass dieser den PKW ausschließlich für geschäftliche Zwecke nutzen darf.

Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, eine Privatnutzung durch A sei nicht auszuschließen, da weder ein Fahrtenbuch geführt worden sei noch sonst eine Überwachung der Einhaltung des Nutzungsverbots stattgefunden habe. Zudem verfüge A privat nur über ein Saab Cabrio mit Erstzulassung vom 30. April 1991 und Saisonkennzeichen für April bis Oktober.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Lohnsteuer-Außenprüfers, dass die Privatnutzung ab 2001 im Rahmen der 1 %-Regelung als lohnsteuerpflichtiger Sachbezug zu versteuern sei, und erließ -- nachdem sich die Klägerin mit der Übernahme der Lohnsteuer einverstanden erklärt hatte-- einen entsprechenden Haftungsbescheid über Lohnsteuer 32.631,88 €, Kirchensteuer 2.936,91 € und Solidaritätszuschlag 1.794,79 €.

Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage statt. Es beurteilte den Vorteil aus der PKW-Nutzung nicht als Lohn, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

Das FA beantragt,

das Urteil des Niedersächsischen FG vom 19. März 2009 11 K 83/07 aufzuheben.

Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die vertragswidrige Privatnutzung eines betrieblichen PKW durch den Gesellschafter-Geschäftsführer stets als vGA und nicht als Arbeitslohn der Besteuerung zu unterwerfen ist.

1. Zum Arbeitslohn gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) alle geldwerten Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Auch die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Lohnzufluss (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. April 2008 VI R 68/05, BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890; 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).

a) Sachlohn und damit ein lohnsteuerlich erheblicher Vorteil ist immer dann anzusetzen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer das betriebliche Fahrzeug nicht vertragswidrig privat nutzt, sondern sich auf eine im Anstellungsvertrag ausdrücklich zugelassene Nutzungsgestattung stützen kann (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 2008 I R 8/06, BFHE 220, 276; vom 17. Juli 2008 I R 83/07, BFH/NV 2009, 417, und vom 23. April 2009 VI R 81/06, BFHE 225, 33).

b) Nutzt der Gesellschafter-Geschäftsführer hingegen den Betriebs-PKW ohne entsprechende Gestattung der Gesellschaft für private Zwecke, liegt eine vGA und kein Arbeitslohn vor. Die unbefugte Privatnutzung des betrieblichen PKW hat keinen Lohncharakter. Denn ein Vorteil, den der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers erlangt, wird nicht "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt und zählt damit nicht zum Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG. Vielmehr ist die ohne Nutzungs- oder Überlassungsvereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende, aber auch die einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mit veranlasst (BFH-Urteil in BFHE 225, 33).

c) Allerdings ist in einem solchen Fall der Nutzungsvorteil nicht stets als vGA zu beurteilen. Bei einer nachhaltigen "vertragswidrigen" privaten Nutzung eines betrieblichen PKW durch den anstellungsvertraglich gebundenen Gesellschafter-Geschäftsführer liegt der Schluss nahe, dass Nutzungsbeschränkung oder -verbot nicht ernstlich, sondern lediglich formal vereinbart sind, da üblicherweise der Arbeitgeber eine unbefugte Nutzung durch den Arbeitnehmer nicht duldet. Unterbindet der Arbeitgeber (Kapitalgesellschaft) die unbefugte Nutzung durch den Arbeitnehmer (Gesellschafter-Geschäftsführer) nicht, kann dies sowohl durch das Beteiligungsverhältnis als auch durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sein. Die Zuordnung bedarf dann der wertenden Betrachtung aller Gesamtumstände des Einzelfalls, bei der immer auch zu berücksichtigen ist, dass die "vertragswidrige" Privatnutzung auf einer vom schriftlich Vereinbarten abweichenden, mündlich oder konkludent getroffenen Nutzungs- oder Überlassungsvereinbarung beruhen und damit im Arbeitsverhältnis wurzeln kann.

2. Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Das FG hat im zweiten Rechtsgang zunächst --u.U. unter Zuhilfenahme des Anscheinsbeweises (BFH-Urteil vom 28. August 2008 VI R 52/07, BFHE 223, 12, BStBl II 2009, 280, m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 13. April 2005 VI B 59/04, BFH/NV 2005, 1300, und vom 27. Oktober 2005 VI B 43/05, BFH/NV 2006, 292)-- zu untersuchen, ob der betriebliche PKW von A privat genutzt worden ist, und sodann --falls eine private Nutzung festgestellt werden konnte-- den Vorteil aus der Privatnutzung der betrieblichen PKW wertend dem Gesellschafts- oder, sofern A Arbeitnehmer der Klägerin i.S. von § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) ist, dem Arbeitsverhältnis zuzuordnen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 33).



2010 Karsten+Schubert Rechtsanwälte



info@karstenundschubert.de
www.karstenundschubert.de



fon: +49 (0)30 69517378
fax: +49 (0)30 69517379



Schlesische Str. 26
D-10997 Berlin