BUNDESFINANZHOF Urteil vom 10.10.2018, X R 44-45/17; X R 44/17; X R 45/17
ECLI:DE:BFH:2018:U.101018.XR44.17.0

PKW-Überlassung bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten

Leitsätze

1. Die Überlassung eines Dienstwagens zur unbeschränkten und selbstbeteiligungsfreien Privatnutzung des Arbeitnehmers ist im Rahmen eines geringfügigen --zwischen Ehegatten geschlossenen-- Beschäftigungsverhältnisses (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV) fremdunüblich.
2. Ein Arbeitgeber wird bei lebensnaher und die unternehmerische Gewinnerwartung einzubeziehender Betrachtungsweise typischerweise nur dann bereit sein, einem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zur Privatnutzung zur Verfügung zu stellen, wenn nach einer überschlägigen, allerdings vorsichtigen Kalkulation der sich für ihn hieraus ergebende tatsächliche Kostenaufwand zuzüglich des vertraglich vereinbarten Barlohns als wertangemessene Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft anzusehen ist.
3. Je geringer der Gesamtvergütungsanspruch des Arbeitnehmers ist, desto eher erreicht der Arbeitgeber die Risikoschwelle, nach der sich wegen einer nicht abschätzbaren intensiven Privatnutzung die Fahrzeugüberlassung als nicht mehr wirtschaftlich erweist.

Tenor

1. Die Verfahren X R 44/17 und X R 45/17 werden zur gemeinsamen Entscheidung verbunden.
2. Auf die Revisionen des Beklagten werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27. September 2017 3 K 2547/16 in Gänze und das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27. September 2017 3 K 2546/16 hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags 2012 bis 2014 aufgehoben.
Die Sachen werden insoweit an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.
Diesem wird die Entscheidung über die Kosten der Revisionsverfahren übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute. Sie werden für die Streitjahre 2012 bis 2014 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger führt einen Einzelhandel für Sportartikel. Seinen Gewinn ermittelte er in den Streitjahren durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Die Klägerin zu 2. ist in ihrem Hauptberuf teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmerin.

2 Ab Dezember 2012 stellte der Kläger seine Ehefrau auf geringfügiger Basis gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 des Vierten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB IV) als Büro-, Organisations- und Kurierkraft an. Der schriftliche Arbeitsvertrag sieht eine regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit von neun Stunden vor, wobei die Tätigkeit an Dienstagen von zu Hause (u.a. Bankgeschäfte, Vorbereitung der Buchhaltung, Mahnwesen) sowie donnerstags und freitags im Außendienst (Kurierfahrten etc.) auszuüben ist. Die monatliche Vergütung betrug in den Streitjahren 400 EUR.

3 Entgolten wurde die Klägerin vereinbarungsgemäß im Wesentlichen durch die Einräumung einer unbeschränkten und selbstbeteiligungsfreien privaten Nutzungsmöglichkeit eines Fahrzeugs, das von ihr auch für die betrieblichen Fahrten einzusetzen war.

4 Von Dezember 2012 bis August 2014 stellte der Kläger der Klägerin einen kurz zuvor gebraucht erworbenen PKW Opel Astra (Bruttolistenpreis: 26.300 EUR) und ab September 2014 --nach Verkauf des PKW Opel Astra-- einen ebenfalls gebrauchten PKW Saab Vector Kombi (Bruttolistenpreis: 38.500 EUR) zur Verfügung. Den Sachbezug hieraus ermittelte er nach der 1 %-Regelung; den Differenzbetrag zum Gesamtvergütungsanspruch in Höhe von monatlich 137 EUR (Dezember 2012 bis August 2014) bzw. 15 EUR (ab September 2014) zahlte er aus.

5 Der Kläger ordnete beide Fahrzeuge seinem Betriebsvermögen zu. Die vereinbarte Vergütung aus dem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis nebst Abgaben und sämtliche Fahrzeugaufwendungen erfasste er --unter Gegenrechnung des Verkaufserlöses für den PKW Opel Astra im Jahr 2014-- als Betriebsausgaben. Als Korrektiv für den insoweit zu hohen Betriebsausgabenabzug setzte er als fiktive Betriebseinnahme den Sachbezug aus der privaten Nutzungsmöglichkeit der Fahrzeuge an.

6 Nach einer für die Streitjahre durchgeführten Außenprüfung erkannte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) das Arbeitsverhältnis steuerlich nicht an. Für den Prüfer bestanden zwar "keine Zweifel daran, dass das Arbeitsverhältnis tatsächlich auch durchgeführt wurde", allerdings hielt er die Vereinbarungen für nicht fremdüblich. Einem fremden Dritten wäre im Hinblick auf die lediglich geringe Vergütung und die im Gegensatz dazu bestehende uneingeschränkte private Nutzungsmöglichkeit kein Fahrzeug zur Erfüllung des Lohnanspruchs überlassen worden. Folglich ordnete der Prüfer die beiden der Klägerin überlassenen PKW dem Privatvermögen zu. Die hiermit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Erträge ließ er ebenso unberücksichtigt wie die Lohnaufwendungen und die als fiktive Betriebseinnahme erfassten Sachbezüge aus der Nutzungsüberlassung. Aufwendungen, die durch einen betrieblichen Einsatz der PKW (Kurier- und Einkaufsfahrten) veranlasst worden wären, stellte der Prüfer nicht fest.

7 Die Einsprüche gegen die geänderten Einkommen- und Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) erkannte dagegen mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 750 (3 K 2546/16) bzw. EFG 2018, 755 (3 K 2547/16) veröffentlichten Urteilen das Arbeitsverhältnis der Klägerin steuerlich an und setzte die Gewinne aus Gewerbebetrieb sowie den Gewerbeertrag für die Streitjahre entsprechend herab. Der Arbeitsvertrag sei vereinbarungsgemäß durchgeführt worden. Die Kläger hätten erläutert, wie und in welchem Umfang die Klägerin ihre arbeitsvertraglichen Verpflichtungen erfüllt habe. Im Hinblick darauf, dass der Prüfer "vor Ort im Wege der unmittelbaren Inaugenscheinnahme der Verhältnisse" keine Zweifel an der vereinbarungsgemäßen Vertragsdurchführung habe feststellen können, hätte das FA substantiierter darlegen müssen, weshalb inzwischen derartige Zweifel gehegt würden.

8 Die Gestaltung sei nicht fremdunüblich. Zwar möge die der Klägerin gewährte Vergütung in Gestalt eines in Bar- und Sachlohn aufgespaltenen Entgelts "hinsichtlich der eingeräumten privaten Nutzung eines Firmenwagens angesichts eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses als selten praktiziert empfunden werden". Allerdings überschreite die Entlohnung mit dem Sachbezug nicht die Grenze der Angemessenheit, sodass auch "die Ungewöhnlichkeit dieses Vergütungsbestandteils" unerheblich sei. Es gebe weder aussagekräftige Statistiken dazu, in welchem Umfang bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen anstelle einer Barlohnvergütung Sachbezüge gewährt würden, noch dazu, dass Firmen-PKW ausschließlich an vollzeitbeschäftigte Arbeitnehmer im Außendienst oder erst ab einer gewissen Führungsebene bzw. Stellung im Unternehmen überlassen würden. Es sei auch nicht unangemessen, dass der Klägerin wegen der unbegrenzten privaten Nutzungsmöglichkeit eine variable Vergütung zuteil würde; aufgrund der Regelungssystematik in § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sei das Gegenteil der Fall. Auch ein fremder Arbeitnehmer könne durch den Umfang der PKW-Privatnutzung die Höhe des ihm hieraus zukommenden wirtschaftlichen Werts selbst bestimmen. Unerheblich sei, dass die den Kläger treffenden Fahrzeugaufwendungen höher ausfielen als der Sachbezugswert der Klägerin, da auch dies Folge der Berechnungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sei und ebenso bei PKW-Gestellungen gegenüber fremden Arbeitnehmern gelte. Zu Gunsten der Kläger sei zu berücksichtigen, dass --abweichend von dem der Senatsentscheidung vom 21. Januar 2014 X B 181/13 (BFH/NV 2014, 523) zu Grunde liegenden Sachverhalt-- die Klägerin für einen Großteil ihrer Arbeitszeit auf die Nutzung eines Fahrzeugs angewiesen sei. Sie habe zudem in Höhe des geldwerten Vorteils auf ihren Barlohnanspruch verzichtet. Hieraus werde ersichtlich, dass die Kläger bestrebt gewesen seien, die Vergütung insgesamt angemessen und fremdüblich auszugestalten. Anhaltspunkte für eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung i.S. von § 42 der Abgabenordnung (AO) lägen nicht vor.

9 Zur Begründung seiner Revision führt das FA aus, gerade wegen des Zusammenwirkens der pauschalierenden und vereinfachenden Bewertung nach der 1 %-Methode einerseits und der Steuerbegünstigung für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis andererseits dränge sich eine Fremdüblichkeitsprüfung auf; der (weiteren) Möglichkeit der Verlagerung privater Aufwendungen in den betrieblichen Bereich würde hierdurch "die Tür geöffnet". Mit Blick auf die uneingeschränkte Nutzungsmöglichkeit des PKW könne die Klägerin ihren Arbeitslohn unabhängig vom steuerlichen Nutzungsvorteil variabel erhöhen. Dies gelte zwar auch für fremde Arbeitnehmer, allerdings würde der Arbeitgeber dann die uneingeschränkte Privatnutzungsbefugnis gegen die Arbeitskraft und -güte des Arbeitnehmers abwägen. Bei Ehegatten-Arbeitsverhältnissen könne der Arbeitgeber dagegen --ohne steuerlichen Ausgleich zum Betriebsausgabenabzug-- von den Familienprivatfahrten gleichermaßen profitieren. Gegen die Fremdüblichkeit spreche zudem, dass bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis die Werthaltigkeit der Arbeitsleistung regelmäßig nicht den "besonderen Umstand" einer PKW-Gestellung kompensieren könne.

10 Das FG sei außerdem verfahrensfehlerhaft seiner Verpflichtung zur Sachaufklärung nicht hinreichend nachgekommen, da es keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen habe, in welchem konkreten Umfang die an die Klägerin überlassenen Fahrzeuge betrieblich bzw. privat genutzt worden seien. Nicht ausreichend sei es, allein unter Bezugnahme auf die vertraglichen Vereinbarungen (betriebliche Nutzung des PKW an zwei von drei Arbeitstagen) eine nicht nur geringfügige betriebliche PKW-Nutzung annehmen zu wollen.

11 Das FA beantragt sinngemäß,

die angefochtenen Urteile 3 K 2547/16 in Gänze sowie 3 K 2546/16 hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags für 2012 bis 2014 aufzuheben und die Klagen insoweit abzuweisen;

hilfsweise, die angefochtenen Urteile 3 K 2547/16 in Gänze sowie 3 K 2546/16 hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags für 2012 bis 2014 aufzuheben und den Rechtsstreit zur erneuten Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

12 Die Kläger bzw. der Kläger beantragen,

die Revisionen zurückzuweisen.

13 Es sei verfehlt, ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis, das unter Ehegatten geschlossen wurde, dafür anzuführen, dass die im Zuge eines solchen Vertragsverhältnisses vereinbarte PKW-Nutzungsüberlassung fremdunüblich sei. Dies wäre mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) nicht vereinbar, zum einen bei einem Vergleich zwischen Vollzeitarbeitnehmern und lediglich geringfügig Beschäftigten, zum anderen im Vergleich zwischen nahen Angehörigen und fremden Dritten.

14 Der Senat hat mit Beschluss vom 2. Oktober 2018 das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 abgetrennt und zuständigkeitshalber an den V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) abgegeben.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revisionen sind begründet. Sie führen zur Aufhebung der angefochtenen Urteile 3 K 2547/16 und 3 K 2546/16 (insoweit hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags für 2012 bis 2014) und zur Zurückverweisung der Sachen zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 Die Auffassung des FG, die Ausgestaltung des zwischen den Klägern bestehenden Angehörigen-Arbeitsverhältnisses sei auch zwischen fremden Dritten üblich und daher steuerlich anzuerkennen, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand (unter 1.). Die Sache ist nicht entscheidungsreif, da das FG --von seinem rechtlichen Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen hat, in welchem Umfang die der Klägerin in den Streitjahren überlassenen Fahrzeuge tatsächlich betrieblich genutzt wurden. Hiervon hängt ab, ob trotz steuerlicher Nichtanerkennung des Arbeitsvertrags jene Fahrzeuge zum Betriebs- oder Privatvermögen des Klägers gehören, in welchem Umfang PKW-Aufwendungen zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen sind und ob die dem Kläger als Betriebsinhaber zuzurechnende Privatnutzung als fiktive Betriebseinnahme in Ansatz zu bringen ist, und wenn ja in welcher Höhe (unter 2.).

17 1. Das zwischen den Klägern geschlossene Arbeitsverhältnis ist --in seiner Ausgestaltung für die Streitjahre-- mangels Fremdüblichkeit nicht durch die Einkünfteerzielung des Klägers veranlasst. Der Lohnaufwand und die hierauf beruhenden Abgaben stellen keine Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG dar.

18 a) Ob Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Einkünfteerzielung (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 EStG) oder durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen gemäß § 12 Nr. 1 und 2 EStG veranlasst sind, ist seit der Neuausrichtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Anschluss an den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90 (BStBl II 1996, 34, unter B.I.2.) anhand der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten zu beurteilen. Hierbei ist nach wie vor Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht mehr jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Vielmehr sind einzelne Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen (vgl. statt vieler Senatsurteile vom 17. Juli 2013 X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 24, sowie vom 22. Oktober 2013 X R 26/11, BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374, Rz 35, jeweils m.w.N.).

19 Angesichts des bei Angehörigen vielfach fehlenden natürlichen Interessengegensatzes und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten muss sichergestellt sein, dass die Vertragsbeziehung und die auf ihr beruhenden Leistungen tatsächlich dem betrieblichen Bereich zuzurechnen sind. Indiz für die Zuordnung der Vertragsbeziehung zum betrieblichen Bereich ist insbesondere, ob der Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist. Im Zuge der erforderlichen Gesamtwürdigung erlangt der Umstand, ob die Vertragschancen und -risiken in

nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist. Im Zuge der erforderlichen Gesamtwürdigung ändert der Umstand, ob die vertragsüblichen und -risiken in fremdüblicher Weise verteilt sind, wesentliche Bedeutung (BFH-Urteil vom 25. Januar 2000 VIII R 50/97, BFHE 191, 267, BStBl II 2000, 393, unter II.2.; ebenso Senatsurteil in BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374, Rz 35). So spricht gegen die Fremdüblichkeit, wenn das Gesamtbild der Vereinbarungen belegt, dass die weitaus meisten Chancen des Vertrags der einen Seite und die weitaus meisten Risiken der anderen Seite zugewiesen werden (Kulosa, Der Betrieb --DB-- 2014, 972, 975).

20 Speziell bei Arbeitsverhältnissen geht die Rechtsprechung davon aus, dass Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen als Betriebsausgaben abziehbar sind, wenn der Angehörige aufgrund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechenden Arbeitsvertrags beschäftigt wird, die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringt und der Steuerpflichtige seinerseits alle Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung, erfüllt (BFH-Urteile vom 25. Januar 1989 X R 168/87, BFHE 156, 134, BStBl II 1989, 453, unter 1.; vom 26. August 2004 IV R 68/02, BFH/NV 2005, 553, unter II.1.a, m.w.N.; vom 18. Oktober 2007 VI R 59/06, BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200, unter II.2.a; in BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 26).

21 Die Würdigung und Gewichtung aller für den Fremdvergleich bedeutsamer Einzelfallumstände obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz. Verstößt die Gesamtabwägung weder gegen Erfahrungssätze noch gegen die Denkgesetze, ist der BFH als Revisionsgericht daran gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden (vgl. hierzu BFH-Entscheidungen vom 11. Juli 2017 IX R 42/15, BFH/NV 2017, 1422, Rz 18, und vom 25. Oktober 2004 III B 131/03, BFH/NV 2005, 339, unter 1.a).

22 b) Nach diesen Grundsätzen ist die Würdigung des FG, die wesentliche Erfüllung des Lohnanspruchs der Klägerin aus dem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis durch eine unbeschränkte und selbstbeteiligungsfreie private Nutzungsmöglichkeit eines Firmenfahrzeugs sei auch unter fremden Dritten üblich, revisionsrechtlich nicht bindend. Sie geht von unzutreffenden, zumindest aber von nicht umfassend betrachteten Erfahrungssätzen aus. Die private Nutzungsüberlassung der Fahrzeuge erweist sich vorliegend vielmehr als fremdunüblich.

23 aa) Vom Grundsatz her steht der steuerlichen Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses nicht der Umstand entgegen, dass dem Arbeitnehmer-Ehegatten in diesem Rahmen ein Firmenfahrzeug zur privaten Verwendung überlassen wird. Voraussetzung ist allerdings, dass die konkreten Konditionen der Nutzungsüberlassung im zu beurteilenden Einzelfall fremdüblich ausgestaltet sind (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 523, Rz 11; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 858). Hierbei weist das FG zwar zu Recht darauf hin, dass verlässliche statistische Daten dazu, welcher Gruppe von Beschäftigten erfahrungsgemäß dienstliche Fahrzeuge zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt werden und ob hierfür insbesondere eine Vollzeitbeschäftigung vorausgesetzt wird, fehlen. Dies rechtfertigt allerdings nicht die Annahme, dass die --aus Sicht der Vertragsbeteiligten angemessene-- Entlohnung durch die Gestellung eines Dienstfahrzeugs im Rahmen geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse fremdüblich ist. Vielmehr muss berücksichtigt werden, dass ein Arbeitgeber bei lebensnaher und die unternehmerische Gewinnerwartung einzubeziehender Betrachtungsweise typischerweise nur dann bereit ist, einem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zur uneingeschränkten Privatnutzung zur Verfügung zu stellen, wenn nach einer überschlägigen, allerdings vorsichtigen Kalkulation der sich für ihn hieraus ergebende tatsächliche Kostenaufwand zuzüglich des vertraglich vereinbarten Barlohns als wertangemessene Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft widerspiegelt. Dies gilt sowohl für Fälle einer bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses vereinbarten Nutzungsüberlassung als auch bei einer nachträglichen, ggf. im Wege der Gehaltsumwandlung erfolgten Fahrzeuggestellung.

24 Ist aus Sicht des Arbeitgebers eine Wertäquivalenz zwischen der von ihm zu tragenden Gesamtvergütung und dem erwarteten Wert der Arbeitsleistung nicht bzw. nicht hinreichend sicher gewährleistet, wird er entweder von einer Fahrzeugüberlassung absehen oder zur Eingrenzung seines Kostenrisikos im Hinblick auf eine mögliche intensive(re) Privatnutzung dem Arbeitnehmer Nutzungsbeschränkungen auferlegen bzw. ihn an den Kosten beteiligen. In Betracht kommen hierbei neben Privatkilometer-Begrenzungen und Nutzungsverboten für Angehörige oder Urlaubsfahrten insbesondere auch Zuzahlungen in Form von Kilometerpauschalen, nutzungsunabhängigen Pauschalen oder die (ggf. anteilige) Übernahme einzelner Aufwendungen, z.B. Treibstoffkosten (vgl. hierzu Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19. April 2013, BStBl I 2013, 513, Rz 2 ff.).

25 Je geringer der Gesamtvergütungsanspruch des Arbeitnehmers ist, desto eher erreicht der Arbeitgeber die Risikoschwelle, nach der sich wegen einer nicht abschätzbaren intensiven Privatnutzung die Fahrzeugüberlassung als für ihn nicht mehr wirtschaftlich erweist. Kalkuliert der Arbeitgeber bspw. monatliche Privatfahrten des Arbeitnehmers von 1 000 km bei einem nutzungsabhängigen Aufwand von 100 EUR, führte eine tatsächliche Verdopplung der Privatkilometer zu laufendem Zusatzaufwand von ebenfalls 100 EUR. Bei einem --unterstellt ausgewogenen-- Gesamtvergütungsanspruch des Arbeitnehmers von monatlich 3.000 EUR hätte die intensivere Privatnutzung einen relativen tatsächlichen Mehraufwand des Arbeitgebers von lediglich 3,3 % zur Folge, im Falle eines Gesamtanspruchs im oberen Gehaltssegment von bspw. 8.000 EUR von sogar nur 1,25 %.

26 Deutlich anders stellt sich die Situation bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis i.S. von § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV dar: Erfüllt der Arbeitgeber den vereinbarten Vergütungsanspruch von --wie im Streitfall-- monatlich 400 EUR im Wesentlichen durch die Einräumung der privaten Nutzungsmöglichkeit eines Dienstwagens und erhöht sich der laufende PKW-Aufwand für die Privatfahrten infolge eines Kalkulationsirrtums von 100 EUR auf 200 EUR, stiege dessen relativer Mehraufwand für den Erhalt der Gegenleistung um 25 %, im Falle der Verdreifachung der Privatnutzung sogar um 50 %. Gerade diese Gefahr eines überobligatorischen Entlohnungsaufwands begründet die Fremdunüblichkeit, wenn im Zuge eines zwischen Ehegatten bestehenden geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses die Vergütung im Wesentlichen durch die Einräumung einer unbeschränkten und selbstbeteiligungsfreien privaten Nutzungsmöglichkeit eines Firmenfahrzeugs erbracht wird. Während Erhöhungen der prognostizierten Privatnutzung bei regulär beschäftigten Arbeitnehmern mit steigender Gesamtentlohnung für den Arbeitgeber wirtschaftlich an Bedeutung verlieren und eine mögliche Zuzahlung des Arbeitnehmers daher nicht vordergründig das Risiko der Unvorhersehbarkeit des Ausmaßes der privaten Verwendung abdecken dürfte, würde der Arbeitgeber eines geringfügig beschäftigten Arbeitnehmers diesem --wenn überhaupt-- ein Fahrzeug nur unter der Bedingung einer Kilometerbegrenzung für private Fahrten oder einer (ggf. erst nach überschrittenem Kilometerlimit greifenden) Zuzahlung stellen. Eine schranken- bzw. zuzahlungsfreie Fahrzeugüberlassung führte somit zu einer ungerechtfertigten Verteilung der Vertragschancen und -risiken eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses.

27 bb) Diesen Grundsätzen wird die Vertragsgestaltung im Streitfall nicht gerecht, da die Klägerin Anspruch auf eine unbeschränkte und selbstbeteiligungslose Nutzung eines Dienstfahrzeugs für private Zwecke hatte.

28 (1) Soweit das FG dagegen die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen tragend darauf stützt, die Regelungssystematik in § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG lege die Höhe des der Klägerin zufließenden Arbeitslohns unabhängig vom Umfang der Privatnutzung des Dienstwagens fest, greift diese Betrachtung zu kurz. Zwar trifft dies für den Besteuerungsansatz beim Arbeitnehmer zu. Unabhängig hiervon ist aber derjenige Arbeitnehmer, dem eine unbeschränkte Privatnutzungsmöglichkeit zusteht, in der Lage, durch eine möglichst intensive private Verwendung den wirtschaftlichen Wert seines Vergütungsanspruchs zu steigern. Korrespondierend hierzu erhöht sich --wie dargelegt-- das Risiko des Arbeitgebers, den Wert der Arbeitsleistung zu hoch zu vergüten (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2017 III B 27/17, BFH/NV 2018, 432, Rz 11; Kulosa, DB 2014, 972, 976). Jenes Kostenrisiko kann gerade nicht pauschal nach der 1 %-Regelung, sondern muss nach dem tatsächlichen Kostenaufwand bestimmt werden, der wirtschaftlich umso schwerer wiegt, je geringer der Gesamtvergütungsanspruch des Arbeitnehmers ist.

29 (2) Die weitere Annahme des FG, ein fremder Arbeitnehmer hätte den wirtschaftlichen Wert der privaten PKW-Nutzung ebenso nach oben beeinflussen können, verfängt für die vorliegende Konstellation nicht. Geltung beanspruchen kann dieser Einwand nur für Arbeitsverhältnisse, in denen sich aufgrund der Höhe der Gesamtvergütung eine intensivere als die kalkulierte Privatnutzung für den Arbeitgeber noch nicht als wirtschaftlich untragbar erweist. Aus diesem Grund ist es --anders als das FG meint-- auch nicht relevant, dass eine Differenz zwischen dem tatsächlichen --höheren-- PKW-Kostenaufwand und dem pauschaliert berechneten Nutzungsvorteil gleichsam bei einer Nutzungsüberlassung an fremde Arbeitnehmer entsteht: Maßgeblich ist ausschließlich die Wertäquivalenz zwischen Lohnaufwand und Arbeitsleistung.

30 (3) Der vom FG hervorgehobene Umstand, die der Klägerin überlassenen Fahrzeuge seien für deren dienstliche Aufgabenerfüllung erforderlich gewesen, kann im Streitfall --unabhängig von den oben genannten Erwägungen-- bereits deshalb keine Fremdüblichkeit indizieren, da sich die betriebliche Einsatznotwendigkeit von wöchentlich maximal sechs Stunden im Verhältnis zur im Übrigen bestehenden Möglichkeit der privaten Nutzung als äußerst geringfügig erweist.

31 (4) Status und Alter des überlassenen Dienstwagens sind ebenfalls keine ausschlaggebenden Kriterien für den Fremdvergleich. Wollte man etwa nur bei einem hochpreisigen Fahrzeug die Fremdüblichkeit der Nutzungsüberlassung im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses als gefährdet ansehen, bliebe hierfür jedenfalls bei PKW mit einem Listenpreis jenseits von 45.000 EUR kein praktischer Anwendungsbereich. Die Entgeltgrenzen des § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV würden nachhaltig überschritten. Ähnliche Erwägungen gelten für den vom FG angeführten Umstand, der Klägerin seien keine Neu-, sondern jeweils Gebrauchtfahrzeuge zur Nutzung überlassen worden. Aus Sicht des Arbeitgebers stünde bei einer Neuwagenüberlassung den höheren Anschaffungskosten regelmäßig ein höherer Restwert bzw. eine längere Nutzungszeit kompensierend gegenüber.

32 (5) Für die Fremdüblichkeit streitet schließlich nicht, dass die Klägerin im Umfang des nach der 1 %-Methode ermittelten Nutzungsvorteils auf ihren Barlohnanspruch verzichtete. Dieser Verzicht war notwendiges Mittel, um die Geringfügigkeitsgrenzen des § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV einzuhalten, indizierte aber nicht, dass auch einem fremden Arbeitnehmer auf geringfügiger Beschäftigungsbasis ein Firmenfahrzeug im Wege der Entgeltumwandlung überlassen worden wäre. Dass die Kläger --wie das FG hervorhebt-- bestrebt gewesen seien, den Gesamtvergütungsanspruch wertmäßig der Entlohnung eines fremden, ebenfalls geringfügig beschäftigten Arbeitnehmers mit einer monatlichen Arbeitsleistung von ca. 39 Stunden anzupassen, ist nicht entscheidungserheblich; dieser Vergleich ließe sich zudem nur durch den gleich hohen Arbeitslohnansatz rechtfertigen. Unberücksichtigt bliebe hierbei, dass der Kläger die --gleich bleibende-- Arbeitsleistung der Klägerin wirtschaftlich umso höher vergüten müsste, je intensiver die vertraglich gestattete Privatnutzung ausfiele.

33 cc) Die von den Klägern angeführten Verstöße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG vermag der Senat bereits im Ansatz nicht zu erkennen. Soweit die Kläger eine gleichheitswidrige Benachteiligung von nahen Angehörigen gegenüber fremden Dritten (Arbeitnehmer) annehmen wollen, ist hiergegen anzuführen, dass es gerade Aufgabe des Fremdvergleichs ist zu überprüfen, ob gleichwertige Sachverhaltsgestaltungen überhaupt möglich erscheinen. Eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung unterfällt somit nicht dem Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG. Die im Streitfall vorgenommene Differenzierung zwischen regulär beschäftigten und entlohnten Arbeitnehmern einerseits und Arbeitnehmern eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses i.S. von § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV andererseits beruht ausschließlich auf dem Umstand, dass die Vertragsbeteiligten eines Arbeitsverhältnisses im Regelfall von einer Ausgewogenheit zwischen Vergütungsanspruch und Wert der Arbeitsleistung ausgehen, diese aber nachhaltig gestört wird, sofern dem Arbeitnehmer das Recht zusteht, zu Lasten des Arbeitgebers den wirtschaftlichen Wert seiner Vergütung unverhältnismäßig zu steigern.

34 c) Da es im Streitfall bereits an der Fremdüblichkeit fehlt, bedarf die nachgelagerte Frage, ob die Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses sowohl im Hinblick auf das gezielte Zusammenwirken der 1 %-Regelung mit der abgeltenden Pauschalbesteuerung geringfügiger Arbeitsentgelte (§ 40a Abs. 2 EStG) als auch wegen der über § 7 Satz 2 des Kraftfahrzeugüberlassungsvertrags eröffneten Möglichkeit einer steuerunbelasteten Privatnutzung durch den Kläger selbst zur Annahme eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) führen könnte, keiner Entscheidung.

35 2. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Infolge fehlender Feststellungen des FG kann der Senat nicht entscheiden, ob die der Klägerin in den Streitjahren zur Nutzung überlassenen Fahrzeuge dem Betriebsvermögen des Klägers zuzuordnen waren und --bejahendenfalls-- in welcher Höhe die dem Grunde nach feststehende Privatnutzung durch die Klägerin als gewinnerhöhende Nutzungsentnahme beim Kläger zu erfassen ist. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat --ohne Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf folgende Punkte hin:

36 a) Der Zuordnung der Fahrzeuge zum Betriebsvermögen steht jedenfalls der Umstand, dass die Klägerin arbeitsvertraglich über einen uneingeschränkten Anspruch auf Privatnutzung verfügte, nicht zwingend entgegen. Maßgeblich sind insoweit vielmehr die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse. War das jeweilige Fahrzeug im jeweiligen Streitjahr nicht nur vorübergehend zu mindestens 10 % oder sogar zu mehr als 50 % betrieblich im Einsatz, konnte es dem gewillkürten oder musste es sogar dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden (vgl. hierzu statt vieler BFH-Entscheidungen vom 21. August 2012 VIII R 11/11, BFHE 239, 195, BStBl II 2013, 117, Rz 18, und vom 13. Mai 2014 III B 152/13, BFH/NV 2014, 1364, Rz 6, m.w.N.). Anderes würde nur gelten, wenn --entgegen des dem Arbeitsvertrag zu Grunde liegenden Tätigkeitsprofils-- die Fahrzeuge ausschließlich bzw. fast ausschließlich für private Fahrten genutzt wurden; dann handelte es sich um notwendiges Privatvermögen (vgl. Senatsbeschluss vom 28. Februar 2008 X B 207/07, BFH/NV 2008, 791, unter 1.b bb). Lägen die Voraussetzungen für notwendiges bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen vor, wären die gesamten auf die Fahrzeuge entfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig; umgekehrt gehörte der Erlös aus der Veräußerung des PKW Opel Astra im Streitjahr 2014 zu den Betriebseinnahmen.

37 b) Die Höhe der dem Kläger steuerlich zuzurechnenden Privatnutzung (durch die Klägerin) hinge --bei unterstellter Zuordnung zum Betriebsvermögen-- maßgeblich davon ab, ob der betriebliche Nutzungsanteil im jeweiligen Streitjahr mehr als 50 % der Gesamtnutzung entsprach. Bejahendenfalls wäre, sofern kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wurde, die Privatnutzung nach Maßgabe der 1 %-Regelung, andernfalls mit den im Schätzungswege zu ermittelnden Selbstkosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG; vgl. auch Schmidt/ Kulosa, EStG, 37. Aufl., § 6 Rz 513, m.w.N.).

38 c) Sollte nach den Feststellungen des FG eine Zuordnung des/ der Fahrzeugs/e zum Betriebsvermögen aufgrund eines lediglich geringfügigen betrieblichen Nutzungsanteils ausgeschlossen sein, entfiele grundsätzlich sowohl ein Abzug der PKW-Aufwendungen als Betriebsausgaben als auch ein Ansatz der aus der Privatnutzung resultierenden fiktiven Betriebseinnahmen. Steuerlich unberücksichtigt bliebe zudem der Veräußerungserlös des Jahres 2014. Allerdings wären zumindest diejenigen --ggf. im Schätzungswege zu ermittelnden-- Aufwendungen, die auf die nachweisbare betrieblich veranlasste Nutzung der sodann dem Privatvermögen zuzurechnenden Fahrzeuge entfielen, im Wege der sog. Aufwandseinlage als Betriebsausgaben anzuerkennen (vgl. grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.1.b bb; ebenso Senatsurteile vom 16. September 2014 X R 32/12, BFH/NV 2015, 324, Rz 17, sowie vom 25. März 2015 X R 14/12, BFH/NV 2015, 973, Rz 21).

39 3. Auf den vom FA gerügten Verfahrensfehler einer nicht vollständigen Aufklärung des Sachverhalts kommt es vorliegend nicht mehr an.

40 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Siehe auch: **Pressemitteilung Nr. 8/19 vom 26.2.2019**