

Auch für Leasingfahrzeuge gilt die 1%-Methode

Die sogenannte 1 %-Methode für die steuerliche Erfassung privat genutzter Dienstfahrzeuge durch Arbeitnehmer (1 % des Neuwagenlistenpreises erhöht das steuerlich zu berücksichtigende monatliche Arbeitsentgelt) gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern geleaste Fahrzeuge (hier: Campingwagen) zur Verfügung stellt. Bedingung ist, dass der Arbeitgeber über die Verwendung der Wagen bestimmt.

Quelle: Wolfgang Büser

Unentgeltliche und private Nutzungsüberlassung eines Kfz; Campingfahrzeug; Geldwerter Vorteil; GmbH & Co. KG; Privatleasing als Teilamortisationsvertrag; Zurückbehaltungsrecht; Nachforderungsbescheid

Gericht: BFH

Datum: 06.11.2001

Aktenzeichen: VI R 62/96

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2001, 13369

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Münster

Rechtsgrundlagen:

§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG

§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977

§ 42 AO 1977

Fundstellen:

BFHE 197, 142 - 147

BB 2002, 717 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2002, 701-703

BStBl II 2002, 370-373 (Volltext mit amtl. LS)

BuW 2002, 551

DStR 2002, 581-583 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2002, 483 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2002, 313 (Kurzinformation)

EStB 2002, 222-223

FR 2002, 587-590

HFR 2002, 509-510

KFR 2002, 235

NJW 2002, 1671-1672 (Volltext mit amtl. LS)

NVwZ 2002, 1280 (amtl. Leitsatz)

NWB 2002, 946

NZA 2002, 728 (Kurzinformation)

stak 2002

SteuerBriefe 2002, 540-541

ZAP EN-Nr. 0/2002

BFH, 06.11.2001 - VI R 62/96

Amtlicher Leitsatz:

1. Der Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer ein Kfz auch dann unentgeltlich zur privaten Nutzung i. S. von Nr. 7. 4 des BMF-Schreibens vom 8. November 1982 (BStBl I 1982, 814) bzw. Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 LStR 1990, wenn der Arbeitnehmer das Kfz auf Veranlassung des Arbeitgebers least, dieser sämtliche Kosten des Kfz trägt und im Innenverhältnis zum Arbeitnehmer allein über die Nutzung des Kfz bestimmt.
2. Auch bei Campingfahrzeugen kann es sich um PKW bzw. Kraftwagen i. S. der Nr. 7. 4 des BMF-Schreibens in BStBl I 1982, 814 bzw. Abschn. 31 Abs. 7 LStR 1990 handeln.
3. Kann der Arbeitnehmer das ihm überlassene Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen, ist ein zusätzlicher geldwerter Vorteil zu erfassen.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, baut u. a. Fahrzeuge der A-AG zu Camping- bzw. Wohnmobilen aus, welche die A-AG für den Urlaubs- und Freizeitbereich anbietet. Im Februar 1989 stellte die Klägerin 17 von ihr ausgebaute und bei der A-AG Leasing GmbH geleaste Campingfahrzeuge ihren Außendienstmitarbeitern zur Verfügung. Nachfolgend beschloss die Klägerin, auch 15 leitende Angestellte mit entsprechenden Campingfahrzeugen als Dienstwagen auszustatten. Dazu nahm die Klägerin Verhandlungen mit der A-AG Leasing GmbH auf. In einer internen Information der Geschäftsleitung vom 20. Februar 1989 teilte die Klägerin den fraglichen 15 Bereichsleitern mit, "bereits mit Schreiben vom 22. 11. 1988 haben wir mitgeteilt, dass wir Ihnen ab 1. 3. 1989 einen Motor-Caravan Typ C für Dienstfahrten und zur uneingeschränkten privaten Nutzung zur Verfügung stellen. Die Fahrzeuge werden über einen Privatleasingvertrag finanziert. . . . Dieser Wagen soll zum Zwecke der Reduzierung von Reisekosten und zur Vergrößerung der Repräsentanz unserer Produkte, als auch als finanzieller Anreiz und damit zur Mitarbeitermotivation dienen. Für den Mitarbeiter fallen keinerlei Kosten an. Das Fahrzeug muss nur vom Mitarbeiter entsprechend der geltenden Bestimmung versteuert werden. Die Rechte und Pflichten zwischen der Firma W (der Klägerin) und dem Mitarbeiter werden in einem separaten anliegenden PKW-Überlassungsvertrag vereinbart. Ebenfalls hat der Mitarbeiter die Privatleasingbedingungen der A-AG Leasing GmbH zu beachten. Wir möchten nochmals darauf hinweisen, dass ab dem 1. 3. 1989 keinerlei Kostenerstattung für ein dienstlich genutztes Privatfahrzeug mehr erfolgen kann." Daraufhin schlossen die 15 leitenden Angestellten die üblichen, als Teilamortisationsverträge gestalteten Privatleasingverträge mit der A-AG Leasing GmbH ab. Die Privatauto-Leasingverträge nahmen jeweils Bezug auf die zwischen der Klägerin und

der A-AG Leasing GmbH vereinbarten Großauftragskonditionen. Ferner schloss die Klägerin mit ihren Mitarbeitern jeweils PKW-Überlassungsverträge, die auf die zwischen den Mitarbeitern und der A-AG Leasing GmbH geschlossenen Leasingverträge Bezug nehmen.

- 2 Die den Mitarbeitern von der A-AG Leasing GmbH in Rechnung gestellte einmalige 20 %ige Anzahlung und die monatlichen Leasingraten zahlte die Klägerin unmittelbar unter dem Namen des jeweiligen Mitarbeiters an die A-AG Leasing GmbH. Die Fahrzeuge wurden auf die einzelnen Mitarbeiter zugelassen. Die Klägerin übernahm sämtliche Betriebskosten, wie z. B. für Treibstoff, Inspektionen, Reparaturen usw. Die Abrechnung der Kosten erfolgte jeweils am Monatsende auf dem dafür vorgesehenen Vordruck sowie nach Vorlage entsprechender Belege. Die Kraftfahrzeugsteuer, die Kosten für die gesetzliche Kfz-Haftpflichtversicherung, eine Kaskoversicherung gegen 650 DM Selbstbehalt, für sonstige Versicherungen sowie die üblichen und notwendigen Kosten der Pflege und Wartung der Fahrzeuge trug ebenfalls die Klägerin. Dieser stand das Recht zu, den Haftpflichtversicherer zu bestimmen. Die leitenden Angestellten hatten die Fahrzeuge stets in fahrbereitem Zustand zu erhalten, vor und nach jeder Fahrt die Fahrsicherheit zu überprüfen und für die ordnungsgemäße Pflege und Wartung der Fahrzeuge zu sorgen. Die Klägerin konnte die Nutzung des jeweiligen Fahrzeugs jederzeit widerrufen, das Fahrzeug ohne Angabe von Gründen herausverlangen oder dem leitenden Angestellten ein anderes Fahrzeug zuteilen. Ein Zurückbehaltungsrecht war ausgeschlossen. Gegenüber dem örtlichen A-AG Händler, der den Auftrag hatte, die Campingfahrzeuge nach Ablauf des Leasing-Zeitraums zu verkaufen, verpflichtete sich die Klägerin zur Abnahme der Fahrzeuge zu einem vertraglich festgelegten Rückkaufswert. Die Klägerin veräußerte die Campingfahrzeuge nachfolgend mit Gewinn.
- 3 Die Höhe des dem jeweiligen leitenden Angestellten aus der privaten Nutzung der Campingfahrzeuge entstandenen steuerpflichtigen Vorteils ermittelte die Klägerin nach der sog. 1 v. H. -Methode lt. Nr. 7. 4 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 8. November 1982 (BStBl I 1982, 814) bzw. Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 der Lohnsteuer-Richtlinien 1990 (LStR 1990) und unterwarf ihn der Lohnbesteuerung. Ob die Klägerin auch den geldwerten Vorteil aus der Nutzung der Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß Nr. 7. 6 des genannten BMF-Schreibens, bzw. Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 2. Halbsatz LStR 1990 erfasst hat, hat das Finanzgericht (FG) nicht festgestellt.
- 4 Nach Ablauf der einjährigen Laufzeit der Leasingverträge schlossen die leitenden Angestellten der Klägerin erneut Privatauto-Leasingverträge, diesmal mit einer Laufzeit von 18 Monaten ab. Anschließend schloss die Klägerin selbst Leasingverträge ab und stellte die Campingfahrzeuge ihren leitenden Angestellten zur dienstlichen wie privaten Nutzung zur Verfügung.
- 5 Im Jahr 1992 fand bei der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung statt, die den Prüfungszeitraum vom 1. Oktober 1989 bis 31. Dezember 1991 umfasste. Der Prüfer vertrat die Auffassung, die sog. 1 v. H. -Methode sei im Streitfall nicht anwendbar. Die Klägerin habe nicht die Campingfahrzeuge zur Nutzung überlassen, sondern Geldzahlungen erbracht. Anhand der Abrechnungen, mit denen die 15 leitenden Angestellten ihre Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber der Klägerin geltend gemacht hatten, ermittelte der Prüfer die tatsächlich durchgeführten Dienstreisen. Die Fahrtstrecke, die die 15 leitenden Angestellten auf Dienstreisen zurückgelegt hatten, betrug durchschnittlich 2 500 km jährlich. Die Gesamtfahrleistung je Campingfahrzeug und Jahr belief sich auf ca. 27 000 km. Die jährlichen Aufwendungen je Fahrzeug betragen im Durchschnitt über 20 000 DM.
- 6 Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen Lohnsteuer-Pauschalierungsbescheid. Der Einspruch der Klägerin hatte teilweise Erfolg. Das FA gelangte zu der Überzeugung, dass für die Zeit von März bis September 1989 aufgrund einer früheren Lohnsteuer-Außenprüfung eine Änderungssperre gemäß § 173 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) bestehe. Das FA forderte mit geändertem Nachforderungsbescheid vom 20. August 1993 für 1989, für 1990 und für 1991 . . . DM Lohnsteuer nach. Im Übrigen wies es den Einspruch zurück. Die dagegen gerichtete Klage wies das FG mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1996, 910 veröffentlichten Gründen ab. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, die Klägerin habe mit der Übernahme der Kosten für die von den leitenden Angestellten geleasteten Campingfahrzeuge Barlohn geleistet.

- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Art. 3 des Grundgesetzes (GG) i. V. m. §§ 8 , 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie von §§ 39 , 41 AO 1977. Zur Begründung trägt die Klägerin im Wesentlichen vor: Das FG habe die unstreitige Tatsache, dass nach der Vorstellung aller Beteiligten, insbesondere auch der A-AG Leasing GmbH, die Klägerin Leasingnehmer gewesen sei, nicht zur Kenntnis genommen. Hierin liege neben einem Fehler in der Anwendung materiellen Rechts auch ein Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG). Gehe man davon aus, dass die zwischen den leitenden Angestellten und der A-AG Leasing GmbH geschlossenen Leasingverträge keine Scheingeschäfte darstellten, so seien die zwischen der Klägerin und ihren leitenden Angestellten geschlossenen Überlassungsverträge zivilrechtlich wirksam. Da die Nutzungsberechtigung der Arbeitnehmer ausschließlich vom Willen der Klägerin abhängig gewesen sei, seien ihr als Treugeberin gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO 1977 die Campingfahrzeuge zuzurechnen. Diese habe sie ihren leitenden Angestellten im Rahmen der Dienstverhältnisse zur Nutzung überlassen.
- 8 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und den Lohnsteuer-Pauschalierungsbescheid vom . . . , den Änderungsbescheid vom . . . , sowie die Einspruchsentscheidung vom . . . aufzuheben, hilfsweise die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Es sei unstreitig, dass die leitenden Angestellten und nicht die Klägerin die fraglichen Privatauto-Leasingverträge mit der A-AG Leasing GmbH abgeschlossen hätten. Die Klägerin habe selbst vorgetragen, dass ihr Leasing- und Kreditrahmen erschöpft gewesen sei und deshalb die leitenden Angestellten die Leasingverträge geschlossen hätten. Keiner der Beteiligten habe die Klägerin als Vertragspartner der A-AG Leasing GmbH angesehen. Das angefochtene Urteil gehe zu Recht von einer Barlohnzahlung aus. Die Klägerin habe die von den leitenden Angestellten gegenüber der A-AG Leasing GmbH eingegangenen finanziellen Verpflichtungen übernommen. Sie habe die Campingfahrzeuge nicht zur Nutzung überlassen, sondern an die leitenden Angestellten Barlohn geleistet und dabei zur Abkürzung des Zahlungswegs direkt an die A-AG Leasing GmbH gezahlt.
- 11 II.
- Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung war aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Die Klägerin hat die den leitenden Angestellten entstandenen geldwerten Vorteile aus der Nutzung der geleasteten Campingfahrzeuge zu privaten Zwecken zutreffend der sog. 1 v. H. -Methode lt. Nr. 7. 4 des BMF-Schreibens in BStBl I 1982, 814 bzw. Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 LStR 1990 der Lohnversteuerung unterworfen.
- 13 1. Der in der unentgeltlichen Überlassung von Kfz an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken liegende Vorteil stellt als Sachbezug nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG Arbeitslohn i. S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar. Der geldwerte Vorteil ist nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG in der für die Streitjahre 1989 bis 1991 geltenden Fassung i. V. m. § 3 Abs. 1 Satz 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) 1984, bzw. § 2 Abs. 1 Satz 2 LStDV 1990 mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort zu bewerten (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Mai 1992 VI R 146/88 , BFHE 168, 194 [BFH 25.05.1992 - VI R 146/88] , BStBl II 1992, 700 zur Ermittlung des üblichen Mittelpreises des Verbrauchsorts). Der BMF hat in dem Schreiben in BStBl I 1982, 814 unter Nr. 7 sowie in Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 LStR 1990 drei verschiedene Methoden der Ermittlung des in der privaten Kfz-Nutzung liegenden geldwerten Vorteils als möglich angesehen. Die Berechnung des geldwerten Vorteils nach der --ab 1996 in das Gesetz übernommenen-- sog. 1 v. H. -Methode begegnet keinen Bedenken (vgl. BFH-Urteil in BFHE 168, 194 [BFH 25.05.1992 - VI R 146/88] , BStBl II 1992, 700; BFH-Beschluss vom 14. Mai 1999 VI B 258/98 , BFH/NV 1999, 1330). Da die

Bewertung des in der Kfz-Überlassung zu privaten Zwecken liegenden Vorteils nach der sog. 1 v. H. -Methode für die Streitjahre nicht in einem Gesetz enthalten ist, kann sie von den Steuergerichten nur unter dem Gesichtspunkt der nach außen hin publizierten Selbstbindung der Verwaltung und im Hinblick auf das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beachtet werden (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 1991 VI R 82/89 , BFHE 165, 378, 384 [BFH 26.07.1991 - VI R 82/89] , BStBl II 1992, 1000).

- 14** Die 1 v. H. -Methode findet auch dann Anwendung, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein geleastes Fahrzeug überlässt. Nr. 7. 1 des BMF-Schreibens vom 8. November 1982 (BStBl I 1982, 814) bestimmt ausdrücklich, dass es sich bei dem überlassenen Kfz ggf. auch um einen im Leasing gemieteten Kraftwagen handeln kann. Aus Abschn. 31 Abs. 7 LStR 1990 ergibt sich nichts Gegenteiliges.
- 15** 2. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat im Streitfall die Klägerin den leitenden Angestellten die private Nutzungsbefugnis an den Campingfahrzeugen --unentgeltlich-- vermittelt.
- 16** a) Die Klägerin hatte wirtschaftlich die Stellung eines Leasingnehmers inne. Die Klägerin hat die Verhandlungen mit der A-AG Leasing GmbH geführt und bewirkt, dass diese die Privatleasingverträge mit den leitenden Angestellten zu Großauftragskonditionen abgewickelt hat. Aufgrund der Überlassungsverträge hat die Klägerin sämtliche Verpflichtungen der leitenden Angestellten aus den Privatauto-Leasingverträgen übernommen, sie konnte damit jedoch im Verhältnis zu den leitenden Angestellten selbst über die Ausübung des Nutzungsrechts entscheiden. Damit hat sie das Nutzungsrecht an den Campingfahrzeugen im wirtschaftlichen Ergebnis zu denselben (Großauftrags-)Konditionen erlangt, als wenn sie selbst die Leasingverträge mit der A-AG Leasing GmbH abgeschlossen hätte. Die Klägerin hat sich zudem gegenüber dem in die Abwicklung des Geschäfts eingeschalteten örtlichen A-AG Händler zur Übernahme der Fahrzeuge zu garantierten Rückkaufswerten verpflichtet, die Campingfahrzeuge nach Ablauf des vereinbarten Leasingzeitraums erworben und mit Gewinn veräußert. Auch insoweit ist sie an die Stelle der leitenden Angestellten getreten. Die Klägerin hat zudem in den Vorjahren und auch in den nachfolgenden Jahren jeweils selbst entsprechende Leasingverträge über Campingfahrzeuge mit der A-AG Leasing GmbH abgeschlossen. Daran sah sie sich in den Streitjahren nur deshalb gehindert, weil ihr Kreditrahmen ausgeschöpft war. Auch dieser Umstand spricht dafür, dass die von der Klägerin initiierte Vertragskonstruktion darauf gerichtet war, der Klägerin wirtschaftlich die Stellung eines Leasingnehmers zu verschaffen.
- 17** b) Die Klägerin hat die Campingfahrzeuge den leitenden Angestellten unentgeltlich zur privaten Nutzung überlassen. Aufgrund der Überlassungsverträge entschied allein die Klägerin darüber, ob und wie die leitenden Angestellten die Campingfahrzeuge nutzen durften. Die Klägerin konnte die Nutzung der Campingfahrzeuge jederzeit widerrufen, die Fahrzeuge ohne Angabe von Gründen herausverlangen oder ein anderes Fahrzeug zuteilen. Ein Zurückbehaltungsrecht der leitenden Angestellten war vertraglich ausgeschlossen. Die Klägerin bestimmte ferner darüber, welche Kfz-Versicherungen die leitenden Angestellten abzuschließen hatten, ferner bestimmte sie den Versicherer. Auch hinsichtlich der Pflege und Wartung der Campingfahrzeuge unterlagen die leitenden Angestellten den Anordnungen der Klägerin. Sie hat die leitenden Angestellten in den Überlassungsverträgen von den in den Leasingverträgen eingegangenen vertraglichen Verpflichtungen freigestellt und unter dem Namen des jeweiligen Mitarbeiters die 20 % Anzahlung und die laufenden Leasingraten an die A-AG Leasing GmbH geleistet. Daneben hat sie sämtliche Kfz-Kosten übernommen, bzw. den leitenden Angestellten gegen Nachweis erstattet.
- 18** c) Bei den den leitenden Angestellten überlassenen Campingfahrzeugen handelte es sich um PKW i. S. der Nr. 7. 4 des BMF-Schreibens in BStBl I 1982, 814 bzw. um Kraftwagen i. S. des Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 LStR 1990. Aus dem BMF-Schreiben bzw. dem Abschn. 31 Abs. 7 LStR 1990 sind keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass die genannten Verwaltungsanweisungen auf Campingfahrzeuge keine Anwendung finden. Entsprechendes hat das FA im Streitfall auch nicht vorgetragen. Campingfahrzeuge sind zwar ihrem besonderen Zweck entsprechend ausgestattet. Der gegenüber einem nicht zu Campingzwecken ausgebauten Kraftfahrzeug erhöhte Kaufpreis wird jedoch im Rahmen der 1 v. H. -Methode steuerlich erfasst.

19 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Aus den vom FG getroffenen Feststellungen vermag der Senat nicht zu entnehmen, ob die leitenden Angestellten die Campingfahrzeuge auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen konnten. Wäre dies der Fall, hätte die Klägerin auch insoweit einen geldwerten Vorteil entsprechend Nr. 7. 6 des BMF-Schreibens in BStBl I 1982, 814 bzw. Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 LStR 1990 erfassen und der Lohnversteuerung unterwerfen müssen. Insoweit wird das FG ergänzende Feststellungen zu treffen haben.

20