
Datum: 11.11.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 3651/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:1111.7K3651.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob ein für die Entziehung eines auch privat zu nutzenden Dienstwagens gezahlter Geldbetrag als (steuerpflichtiger) Arbeitslohn zu qualifizieren ist. 2

Der geschiedene Kläger wurde im Streitjahr 2006 zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte als Gesamtlogistikleiter eines Unternehmens (im folgenden: Arbeitgeberin) unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Rahmen dieser Tätigkeit stand ihm ein Dienstwagen zur Verfügung, der ausdrücklich auch für Privatfahrten genutzt werden durfte. Der in Kopie zur Akte gereichte Anstellungsvertrag – auf den für weitere Einzelheiten Bezug genommen wird (Bl. 45 ff. d.A.) – enthielt hierzu folgende Regelung: 3

§ 5 Nebenleistungen 4

(1) ... 5

(2) Die K AG stellt Herrn L für die Dauer des Dienstvertrages einen angemessenen Dienstwagen zur Verfügung, der auch für Privatfahrten genutzt werden kann. Betriebs- und Unterhaltskosten trägt die Gesellschaft. Die auf den geldwerten Vorteil für die private Nutzung anfallenden Steuern trägt Herr L. 6

(3) ... 7

8

Mit Schreiben vom 30.12.2005 kündigte die Arbeitgeberin das mit dem Kläger bestehende Beschäftigungsverhältnis. Auf eine Abmahnung vom 16.1.2006 gab der Kläger am 17.1.2006 seinen Dienstwagen an die Arbeitgeberin zurück und reichte unter dem 20.1.2006 eine Kündigungsschutzklage beim Arbeitsgericht Siegburg (Az.: 5 Ca 221/06) ein. Mit seiner Klage begehrte er unter anderem die Feststellung der Unwirksamkeit der Kündigung und machte wegen der "Entziehung" des Dienstwagens einen Schadensersatzanspruch geltend. Das Arbeitsgericht Siegburg gab der Klage mit Urteil vom 23.5.2006 statt und verpflichtete die Arbeitgeberin neben der Weiterbeschäftigung des Klägers unter anderem auch zur Zahlung eines "Schadensersatzes" für die "Entziehung" des Dienstwagens in Höhe von ... Euro für die Zeit vom 17.1.2006 bis zum 30.4.2006 (entspricht jeweils ... Euro für Februar, März und April sowie anteilig ... Euro für Januar). Für nähere Einzelheiten wird auf das in Auszügen in der Rechtsbehelfsakte des Beklagten (dort Bl. 20 ff.) befindliche Urteil des Arbeitsgerichts Siegburg Bezug genommen.

In der Folgezeit zahlte die Arbeitgeberin an den Kläger im Streitjahr insgesamt einen – zwischen den Beteiligten im vorliegenden Verfahren unstreitigen – Betrag in Höhe von ... Euro für die "Entziehung des Dienstwagens" aus und unterwarf die Zahlungen der Lohnsteuer. Der Bruttolohn des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit belief sich im Streitjahr einschließlich der ... Euro auf ... Euro. Der Kläger ist mittlerweile nicht mehr bei seiner früheren Arbeitgeberin beschäftigt.

9

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine Position "Rückerstattung Schadensersatz netto ... Euro" steuermindernd als Werbungskosten geltend. Hierbei handelte es sich um die von ihm überschlägig ermittelten und seiner Ansicht nach von seiner damaligen Arbeitgeberin hinsichtlich der Zahlungen für den Entzug des Dienstwagens zu Unrecht abgeführten Steuern (Lohnsteuer, Kirchenlohnsteuer und Solidaritätszuschlag). Für nähere Einzelheiten wird auf die in den Steuerakten des Beklagten befindliche Berechnung – Anlage 13 zur Einkommensteuererklärung (Bl. 18 der Einkommensteuerakte) – Bezug genommen.

10

Der Beklagte ließ diesen Betrag nicht als Werbungskosten zum Abzug zu und erhöhte stattdessen den in der Steuererklärung angesetzten Bruttoarbeitslohn von (gerundet) ... Euro zunächst um ... Euro mit der Begründung, dass es sich bei den Erstattungsleistungen der damaligen Arbeitgeberin um steuerpflichtigen Arbeitslohn handele.

11

Gegen die Steuerfestsetzung vom 30.11.2007 legte der Kläger Einspruch ein und machte neben weiteren, vorliegend nicht mehr interessierenden Punkten geltend, dass die Zahlungen für die Entziehung des Dienstwagens einen steuerfreien Schadensersatz darstellten. Insoweit liege kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Andernfalls würde ein geldwerter Vorteil der Versteuerung unterworfen, der ihm – dem Kläger – aufgrund der Rückgabe des Dienstwagens nicht mehr zur Verfügung gestanden habe. Es liege "auf der Hand", dass ein solches Ergebnis nicht richtig sein könne. Dementsprechend habe das Arbeitsgericht Siegburg in seinem Urteil in diesem Zusammenhang auch keinen Bruttobetrag, sondern einen "reinen Schadensersatzanspruch" ausgewiesen.

12

In seiner Einspruchsentscheidung vom 23.3.2008 berücksichtigte der Beklagte weitere, im vorliegenden Verfahren nicht mehr interessierende Werbungskosten und machte die Erhöhung der Arbeitslohnes um ... Euro rückgängig. Im übrigen führte er aus, dass die Zahlungen für die "Entziehung" des Dienstwagens zutreffend als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt worden seien. Die damalige Arbeitgeberin sei arbeitsvertraglich zur Überlassung eines Dienstwagens verpflichtet gewesen, wobei der Kläger das Fahrzeug ausdrücklich auch für Privatfahrten habe nutzen dürfen. Diese arbeitsvertragliche Verpflichtung der damaligen

13

Arbeitgeberin habe als "Hauptleistungspflicht" einen "Entgeltcharakter" gehabt. Die einem Arbeitnehmer eingeräumte Befugnis, einen Dienstwagen auch für Privatfahrten nutzen zu dürfen, sei neben dem ausgezahlten Lohn eine weitere Gegenleistung für die geschuldete Arbeitsleistung. Da die damalige Arbeitgeberin durch die unwirksame Kündigung bezüglich der geschuldeten Arbeitsleistung in einen Annahmeverzug geraten sei, sei der Erfüllungsanspruch des Klägers hinsichtlich seines Lohns – und damit einschließlich des Anspruchs auf die Privatnutzung des Dienstwagens – nicht untergegangen. Vor dem Hintergrund, dass eine arbeitsvertraglich vereinbarte Nutzungsmöglichkeit für den Zeitraum der (rechtswidrigen) Vorenthaltung des Dienstwagens nicht mehr nachholbar sei, sei der entsprechende Wertersatz als Surrogat an die Stelle der Nutzungsbefugnis getreten. Der Anspruch auf Gewährung des Dienstwagens zur privaten Nutzung habe sich daher gemäß §§ 249, 251 BGB in einen Zahlungsanspruch umgewandelt. Dabei seien der "Naturallohn" in Form der Nutzungsbefugnis und der an seine Stelle getretene Entschädigungsanspruch steuerlich gleich zu behandeln.

Der anwaltlich vertretene Kläger verfolgt sein ursprüngliches Begehren mit seiner Klage weiter und führt zur Begründung aus, dass der Schadensausgleich für den "vertragswidrigen Entzug" des Dienstwagens nicht zu einem Lohnzufluss führen dürfe. Ein steuerpflichtiger Arbeitslohn liege nur dann vor, wenn es sich um Bezüge oder Vorteile handle, die "für eine Beschäftigung" gewährt würden. Dies sei vorliegend nicht der Fall. Bei einer wertenden Betrachtung erweise sich die für den "Entzug" des Dienstwagens geleistete Zahlung lediglich als Ausgleich eines in seinem – des Klägers – Privatvermögen entstandenen Schadens. Da der ursprüngliche "geldwerte Vorteil" in Form der Möglichkeit zur Privatnutzung des Dienstwagens aufgrund der "rechtswidrigen Entziehung" nicht mehr verfügbar gewesen sei, habe der Vorteil im Privatvermögen auf andere Weise ausgeglichen werden müssen. Vor diesem Hintergrund sei durch den "Entzug" des Dienstwagens eine Vermögensminderung eingetreten. Er – der Kläger – habe zusätzliche Aufwendungen tätigen müssen, die – wie etwa durch den Erwerb eines eigenen Kraftfahrzeugs – "weit über den pauschal berechneten Beträgen" für den geldwerten Vorteil gelegen hätten. Diese Aufwendungen seien durch die Zahlung des Schadensersatzes "allenfalls teilweise" ausgeglichen worden. Die damalige Arbeitgeberin habe durch die Zahlungen daher nur die Nachteile ausgeglichen, die im Privatvermögen entstanden seien. Bei einem vertragsgerechten Verhalten der damaligen Arbeitgeberin wäre dieser Schaden gerade nicht entstanden. Im übrigen könne die Vorenthaltung von Arbeitslohn nicht durch "andere Aufwendungen ersetzt" werden. Der Arbeitnehmer könne zur Erfüllung seiner Lohnforderung eine Geldzahlung verlangen, nicht aber die Nutzung eines einzelnen Gegenstandes. Eine Geldschuld könne im Gegensatz zur Gewährung einer Sachleistung nicht unmöglich werden.

Der Kläger beantragt, 15

den Betrag von ... Euro nicht als steuerpflichtigen Arbeitslohn bei den Einkünften ~~16s~~ nichtselbständiger Arbeit zu erfassen und die Einkommensteuer für das Jahr 2006 unter Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 30.11.2007 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung entsprechend herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass der dem Kläger arbeitsvertraglich eingeräumte Anspruch auf die Privatnutzung des Dienstwagens für die Zeit der "rechtswidrigen Entziehung" nicht "nachgeholt" werden könne. 19

Da die "nachträgliche Gestellung" des Fahrzeugs für einen abgelaufenen Zeitraum nicht in Betracht komme, habe sich der Anspruch auf Überlassung des Dienstwagens in einen Zahlungsanspruch "umgewandelt". Der Kläger sei daher im Hinblick auf § 249 BGB so zu stellen, wie er stünde, wenn die damalige Arbeitgeberin den Anstellungsvertrag ordnungsgemäß erfüllt hätte. Vor diesem Hintergrund trete der Schadensersatzanspruch an die Stelle des im Arbeitsvertrag vereinbarten Nutzungsüberlassungsanspruchs und teile steuerrechtlich dessen Schicksal. Die zivilrechtliche Terminologie sei in diesem Zusammenhang steuerrechtlich ohne Bedeutung. Daher seien die von der damaligen Arbeitgeberin erbrachten Zahlungen sämtlich "Frucht der Arbeitsleistung" des Klägers und somit auch als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen.

Der Berichterstatter hat am 9.10.2009 einen Erörterungstermin durchgeführt. Hinsichtlich der Ergebnisse dieses Termins wird auf das in der Akte befindliche Protokoll Bezug genommen (vgl. Bl. 71 f. d.A.). 20

Die Beteiligten haben einvernehmlich auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 21

Entscheidungsgründe: 22

Der Senat durfte ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung entscheiden, da die Beteiligten hierauf einvernehmlich verzichtet haben, vgl. § 90 Abs. 2 FGO. 23

Die Klage ist unbegründet. 24

1. 25

Der Beklagte hat die Ausgleichszahlungen für die Vorenthaltung des Dienstwagens in Höhe von insgesamt ... Euro zu Recht als Arbeitslohn behandelt und der Besteuerung unterworfen. 26

a) 27

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen sowie andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen und privaten Dienst. Dabei ist es nach § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG gleichgültig, ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt und ob hierauf ein Rechtsanspruch besteht. Einen "Vorteil für eine Beschäftigung" stellen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 8 Abs. 1 EStG alle Güter dar, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Unter Berücksichtigung des in § 2 Lohnsteuereinführungsgesetz (LStDV) definierten und weit gefassten Begriffs des Arbeitslohns werden Vorteile "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind (vgl. BFH-Urteil vom 2.2.1990 VI R 15/86, BFHE 159, 513; BStBl. II 1990, 472; Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Auflage 2009, § 19 Rn 24; Stache, in: Bordewin/Brandt, EStG, § 19 Rn 541). Das ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer einen Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis erhält und sich dieser Vorteil bei objektiver Betrachtung im weitesten Sinne als eine Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers, d.h. als "Frucht" der für den Arbeitgeber zu erbringenden Leistung, erweist (vgl. BFH-Urteile vom 7.5.2009 VI R 16/07 BFHE 225, 78, BFH/NV 2009, 1508; vom 20.11.2008 VI R 25/05 BFHE 223, 419; BStBl. II 2009, 382; vom 15.11.2007 VI R 30/04 BFH/NV 2008, 550 und vom 20.9.1996 VI R 57/95 BFHE 181, 298, BStBl. II 1997, 144; Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Auflage 2009, § 19 Rn 24; Stache, in: Brodewin/Brandt, EStG, § 19 Rn 572 m.w.N.). 28

Eine Veranlassung durch das individuelle Arbeitsverhältnis ist regelmäßig gegeben, wenn ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf eine Zuwendung besteht (vgl. Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Auflage 2009, § 19 Rn 25). Es ist nicht erforderlich, dass der jeweilige Vorteil einer konkreten Dienstleistung zugeordnet werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 19.8.2004 VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076; Stache, in: Bordewin/Brandt, Kommentar zum EStG, § 19 Rn 567). Darüber hinaus ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form der Vorteil gewährt wird. 29

Nicht ausreichend für die Bejahung des Lohncharakters ist es allerdings, dass die Leistung des Arbeitgebers lediglich tatsächlich oder rechtlich im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis steht (vgl. BFH-Urteil vom 20.9.1996 VI R 57/95 BFHE 181, 298, BStBl. II 1997, 144). Arbeitslohn liegt unter anderem nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder aufgrund sonstiger, nicht auf einem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (vgl. etwa BFH-Urteil vom 7.5.2009 VI R 16/07 BFHE 225, 78, BFH/NV 2009, 1508 m.w.N.; Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Auflage 2009, § 19 Rn 29 m.w.N.). Das kann unter bestimmten Voraussetzungen etwa dann der Fall sein, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Schaden ausgleicht. Ein solcher Schadensausgleich führt jedoch nur insoweit nicht zu einem Lohnzufluss, als er in Höhe eines zivilrechtlichen Schadensersatzanspruchs des Arbeitnehmers geleistet wird. Darüber hinausgehende Beträge erfüllen hingegen den Lohnbegriff (vgl. BFH-Urteile vom 7.5.2009 VI R 16/07 BFHE 225, 78, BFH/NV 2009, 1508; vom 20.9.1996 VI R 57/95 BFHE 181, 298, BStBl. II 1997, 144 und vom 24.5.2000 VI R 17/96 BFHE 192, 293, BStBl. II 2000, 584; Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Auflage 2009, § 19 Rn 50 "Schadensersatz" m.w.N.). 30

Vor diesem Hintergrund zählt insbesondere der von einem Arbeitgeber geleistete Ersatz für entgehenden oder entgangenen Arbeitslohn unabhängig vom Rechtsgrund der Schadensersatzleistung zum Arbeitslohn (vgl. Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Auflage 2009, § 19 Rn 50 "Schadensersatz"; Claßen, in: Lademann/Söffing, EStG, § 19 Rn 149/325; Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 B 342 m.w.N.; siehe auch BAG-Urteil vom 27.5.1999 8 AZR 415/98 BAGE 91, 379, NJW 1999, 3507). Dementsprechend gehört auch die von einem Arbeitgeber an einen Arbeitnehmer nach dem widerrechtlichen Entzug der (arbeitsvertraglich eingeräumten) Möglichkeit zur Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs gezahlte Nutzungsausfallentschädigung zum Arbeitslohn (vgl. etwa Schmidt/Drenseck, EStG, 28., Auflage 2009, § 19 Rn 50 "Kraftfahrzeuggestellung" a.E.). 31

b) 32

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, die sich der Senat zueigen macht, stellen die für die Vorenthaltung des Dienstwagens geleisteten Ausgleichszahlungen in Höhe von ... Euro steuerpflichtigen Arbeitslohn bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers dar. 33

Bei objektiv wertender Betrachtung erweisen sich die an den Kläger geleisteten Zahlungen als "Frucht" seiner Arbeitsleistung. Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Kraftfahrzeugs durch einen Arbeitgeber an einen Arbeitnehmer für dessen Privatfahrten führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zu einem Lohnzufluss (vgl. nur BFH-Urteil vom 9.7.2009 VI R 42/08, BFH/NV 2009, 1806 m.w.N.; Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Auflage 2009, § 19 Rn 50 "Kraftfahrzeuggestellung"; Barein, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, Rn 257). Bei der Überlassung eines Dienstwagens für private Zwecke handelt es sich um einen dem Arbeitnehmer mit Rücksicht auf das Arbeitsverhältnis eingeräumten Vorteil, der sich bei objektiver Betrachtung im weitesten Sinne – neben dem übrigen Gehalt – als eine (zusätzliche) Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweist. 34

Dementsprechend ist in § 8 Abs. 2 EStG die Nutzungswertbesteuerung dieses (geldwerten) Vorteils vorgesehen. Im vorliegenden Fall wurden die Ausgleichszahlungen von der damaligen Arbeitgeberin als Nutzungsausfallentschädigung zur Abgeltung der dem Kläger in § 5 Abs. 2 des Arbeitsvertrags eingeräumten und durch die Entziehung des Fahrzeugs unmöglich gewordenen Privatnutzung des Dienstwagens erbracht.

Die von der damaligen Arbeitgeberin geleisteten Ausgleichszahlungen treten daher an die Stelle der ursprünglich als Lohnbestandteil vereinbarten Möglichkeit zur Privatnutzung des Dienstwagens. Sie bilden einen Ersatz für einen dem Kläger insoweit aufgrund der Vorenthaltung des Fahrzeugs entgangenen bzw. entgehenden Teil seines Arbeitslohns, auf den er gemäß § 5 Abs. 2 des Arbeitsvertrages einen arbeitsrechtlichen Anspruch hatte. Vor diesem Hintergrund besteht zwischen den Ausgleichszahlungen und dem Arbeitsverhältnis des Klägers ein qualifizierter Zusammenhang. Die Ausgleichszahlungen sind durch das Arbeitsverhältnis veranlasst und stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Denn der Ausgleich, der als Ersatz für einen dem Arbeitnehmer arbeitsrechtlich zustehenden und durch den Arbeitgeber vorenthaltenen (Sach)Lohnbestandteil gezahlt wird (hier: in Form einer Nutzungsausfallentschädigung), ist im Hinblick auf seinen Lohncharakter steuerlich nicht anders zu behandeln als der ursprünglich vereinbarte Lohnbestandteil selbst (so im Ergebnis etwa Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Auflage 2009, § 19 Rn 50 "Kraftfahrzeuggestellung"; vgl. auch BAG-Urteil vom 27.5.1999 8 AZR 415/98 BAGE 91, 379, NJW 1999, 3507; Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 B 342).

35

Die Voraussetzungen für einen (nicht steuerbaren) "echten" Schadensersatz sind nicht gegeben. Denn die Ausgleichszahlungen wurden – wie oben ausgeführt – bei objektiver Betrachtung nicht etwa deswegen geleistet, um einen im Privatvermögen des Klägers aufgrund der "Entziehung" des Dienstwagens etwaig entstandenen Schaden auszugleichen. Hierfür sind auch keine Anhaltspunkte ersichtlich. Sie wurden vielmehr als Nutzungsausfallentschädigung für einen dem Kläger aufgrund der Vorenthaltung des Nutzungsrechts entgangenen und arbeitsvertraglich zugesicherten Teil seines Arbeitslohns erbracht (siehe oben).

36

2. 37

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 38