
Datum: 28.01.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 178/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0128.12K178.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI B 28/15

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Erstattung von Kosten eines Auslandseinsatzes an den Arbeitgeber als Werbungskosten bzw. negative Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen oder als Rückzahlung zuvor steuerfrei vereinnahmten Arbeitslohnes lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfassen ist. Darüber hinaus streiten die Beteiligten über die Frage, ob der bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu erfassende geldwerte Vorteil für die Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Höhe nach auf die im Gegenzug als Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen zu begrenzen ist.

2

Der Kläger war im Streitjahr 2009 bis zu seinem Austritt am 30.11.2009 Arbeitnehmer der GmbH in In der Zeit vom 09.07.2007 bis zum 16.01.2009 war er im Auftrag seines Arbeitgebers in den USA und sodann wieder im Inland tätig. Seinen Wohnsitz im Inland behielt der Kläger auch während seines Auslandseinsatzes bei. Mit Datum vom 21.06.2007 hatte der Kläger mit seinem Arbeitgeber einen Entsendungsvertrag in Ergänzung der im Übrigen unverändert fortgeltenden arbeitsvertraglichen Regelungen geschlossen. Danach verpflichtete sich der Arbeitgeber für die Zeit des Auslandseinsatzes neben dem vertragsgemäßen Arbeitslohn u.a. die Kaufkraftdifferenz monatlich zu vergüten (Ziffer 3), einen monatlichen Mietkostenzuschuss (Ziffer 5) und eine Geldtransferpauschale (Ziffer 6) zu zahlen sowie weitere einmalige Kosten in Zusammenhang mit dem Auslandsaufenthalt zu

3

übernehmen (Ziffern 5, 7 und 8). In Ziffer 17 des Entsendevertrages wurde eine „Betriebstreueklausel“ vereinbart, wonach der Kläger verpflichtet wurde, dem Arbeitgeber „bei Eigenkündigung des Arbeitsverhältnisses während des Auslandseinsatzes oder vor Ablauf von 3 Jahren nach Rückkehr aus dem Ausland [...] die Kosten des Auslandseinsatzes bis zur Höhe eines dann aktuellen Brutto-Monatsgehaltes zu erstatten.“ Dieser Betrag sollte sich je Monat, den das Arbeitsverhältnis nach Beendigung des Auslandseinsatzes weiter besteht, um je 1/36 vermindern. Aufgrund des Austritts des Klägers zum 30.11.2009 und der diesem vorangehenden Kündigung wurde durch den Arbeitgeber auf Grundlage der Betriebstreueklausel laut Entsendungsvertrag ein Betrag in Höhe von insgesamt 4.568,09 € netto im Wege der Verrechnung von der im Dezember 2009 fälligen Bonuszahlung einbehalten.

Ab dem 01.12.2009 wurde dem Kläger seitens seines neuen Arbeitgebers ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt, welchen dieser u.a. auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt hat. Der geldwerte Vorteil der Nutzung wurde durch den Arbeitgeber mit 0,03% des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Arbeitslohn erfasst. Laut vom Kläger vorgelegter Musterabrechnung für Dezember 2009 betrug der für diesen Nutzungsvorteil durch den Arbeitgeber in Ansatz gebrachte geldwerte Vorteil ... € bei einem Bruttolistenpreis des Fahrzeugs in Höhe von ... € und einer maßgeblichen Entfernung zu der neuen Arbeitsstätte in X1 von ... km. 4

In seiner Einkommensteuererklärung für 2009, welche durch den ehemaligen Arbeitgeber ... GmbH als gleichzeitigen steuerlichen Berater des Klägers erstellt wurde, wurde der auf die Tätigkeit in den USA entfallende Teil des Arbeitslohnes als steuerfreie Einnahmen unter Progressionsvorbehalt erklärt und der steuerpflichtige Arbeitslohn laut Lohnsteuerbescheinigung entsprechend gekürzt. Der durch den Arbeitgeber auf Grundlage der Betriebstreueklausel im Entsendungsvertrag einbehaltene Betrag in Höhe von ... € netto wurde in der Anlage N zur Einkommensteuererklärung als Werbungskosten zu den steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einnahmen erfasst. 5

Als Werbungskosten zu dem steuerpflichtigen, auf die Tätigkeit im Inland ab dem 01.12.2009 entfallenden Arbeitslohn wurden u.a. für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in X Aufwendungen in Höhe von insgesamt ... € für ...Fahrten unter Zugrundelegung einer Entfernung von ... km geltend gemacht. 6

Unter dem 22.12.2012 erließ der Beklagte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung den Einkommensteuerbescheid für 2009, ohne von den Angaben des Klägers in der Einkommensteuererklärung abzuweichen. In dem Erläuterungsteil zum Einkommensteuerbescheid für 2009 bat der Beklagte darum, die Kostenerstattung in Höhe von ... € netto nachzuweisen. Nach Mitteilung des steuerlichen Beraters des Klägers, es handle sich um eine Rückerstattung zuvor steuerfrei ausgezahlten Arbeitslohnes an den ehemaligen Arbeitgeber auf Grundlage der Betriebstreueklausel, und Vorlage der entsprechenden Gehaltsabrechnung, hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheid vom 10.05.2011 ohne Änderung der Steuerfestsetzung auf. 7

Dagegen wandte sich der Kläger mit fristgerecht erhobenem Einspruch, zu dessen Begründung er vortrug, der im Rahmen der Einkommensteuererklärung vertretenen Auffassung seines ehemaligen Arbeitgebers und steuerlichen Beraters, es handle sich um eine Rückzahlung von steuerfrei bezogenem Arbeitslohn, nicht folgen zu können. Die Rückzahlung an den Arbeitgeber sei wegen Verletzung der Betriebstreueklausel aufgrund einseitiger Kündigung des Arbeitsverhältnisses ausgelöst worden. Da die Kündigung erst nach dem Auslandseinsatz erfolgt sei, liege „der Grund der Zahlung in der Verletzung der 8

Betriebstreueklausel nach Rückkehr und nicht während des Auslandseinsatzes begründet“, d.h. die Zahlung sei wegen einer Nichtfortführung des steuerpflichtigen deutschen Arbeitsverhältnisses erfolgt. Insoweit bestehe kein Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen im Rahmen des Auslandseinsatzes. Die Rückzahlung sei daher als Werbungskosten oder als negative Einnahmen zu dem inländischen, steuerpflichtigen Arbeitslohnanteil zu berücksichtigen.

Überdies wandte sich der Kläger gegen die Höhe des geldwerten Vorteils für die Nutzung des ihm überlassenen Dienstwagens im Dezember 2009, soweit dieser die Höhe des zugelassenen Werbungskostenabzugs übersteigt und beantragte eine entsprechende Kürzung des Arbeitslohnes. Hinsichtlich der Besteuerung des Nutzungsvorteils aus der Überlassung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wies der Kläger darauf hin, dass die Abrechnung des Arbeitgebers insoweit fehlerhaft ist, als die richtige Entfernung ... km beträgt. 9

Der Einspruch wurde durch den Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 16.12.2011 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte er aus: 10

Bei den Kosten, die der Kläger seinem ehemaligen Arbeitgeber erstatten musste, handle es sich um Kosten, die im Zusammenhang mit dem Auslandseinsatz des Klägers entstanden und zunächst von seinem Arbeitgeber übernommen worden seien. Diese Aufwendungen stünden in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den zuvor im Rahmen des Auslandseinsatzes steuerfrei erzielten Einnahmen, die steuerlich nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt worden seien. Die Kosten könnten gemäß § 3c EStG daher nur in diesem Rahmen berücksichtigt und darüber hinaus nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Dass die Kosten erst nach Beendigung des Auslandseinsatzes sowie anlässlich der Kündigung des Arbeitsverhältnisses angefallen seien, ändere den wirtschaftlichen Zusammenhang nicht. Denn Grund und Ursache für die ursprüngliche Entstehung der nunmehr anteilig zurückgezahlten Kosten sei der Auslandseinsatz gewesen. 11

Auch der pauschal ermittelte geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sei nicht zu kürzen, wenn dieser den sich aufgrund der Entfernungspauschale ergebenden Werbungskostenabzugsbetrag übersteige. Es entspreche nicht den gesetzlichen Bestimmungen, dass die Höhe des besteuerten geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dem Werbungskostenabzug für diese Fahrten entsprechen muss. Dies ergebe sich bereits daraus, dass die bei den Werbungskosten abzugsfähigen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal und nicht anhand tatsächlicher Aufwendungen zu ermitteln seien. Bei einem für den Steuerpflichtigen ungünstigen Ergebnis könne die Besteuerung des geldwerten Vorteils alternativ im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung anhand der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ermittelt werden. Dies würde vorliegend aber zu einem höheren geldwerten Vorteil in Höhe von € führen ($0,002\%$ des Bruttolistenpreises von ... € x ... km x .. Tage). 12

Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner am 16.01.2012 erhobenen Klage, zu deren Begründung er unter Bezugnahme auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren vorträgt: 13

Die Zahlung an seinen ehemaligen Arbeitgeber sei allein durch seine Kündigung ausgelöst worden und als Form einer Abfindungszahlung mit Strafcharakter zu verstehen. Einer solchen Auslegung entspreche das allgemeine Ziel derartiger Klauseln, den Mitarbeiter nach einem Auslandseinsatz langfristig an das Unternehmen zu binden. Die Zahlung stehe daher in 14

wirtschaftlichen Zusammenhang mit der zukünftigen beruflichen Entwicklung des Mitarbeiters und solle die für den Arbeitgeber mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses verbundenen Nachteile ausgleichen; ein Zusammenhang mit dem Auslandseinsatz bestehe nur sekundär. Es seien auch weder konkrete Tätigkeitsvergütungen noch Zuschüsse in irgendeiner Form zurückgezahlt worden, da beides auf Grund der vertraglichen Grundlagen (Arbeitsvertrag, Entsendungsvertrag, Reisekostenrichtlinie und Entsendungsrichtlinie) nicht möglich sei. Überdies seien auch keine konkreten Kosten des Auslandseinsatzes zurückzuzahlen gewesen. Die Rückzahlung betrage lediglich 3-4% der Kosten des Arbeitgebers für den Auslandseinsatz und stehe damit wertmäßig in einem Missverhältnis zu diesen. Schließlich liege auch keine Rückzahlung von unrechtmäßig gezahlten Kosten des Auslandseinsatzes vor, da alle Kosten im Rahmen einer allgemein gültigen Richtlinie für Auslandseinsätze gezahlt worden seien.

Hinsichtlich der Besteuerung des Nutzungsvorteils aus der Überlassung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sei zu beachten, dass die Zuschlagsregelung nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG einen Korrekturposten zum Werbungskostenabzug darstelle und nicht die Funktion habe, eine irgendwie geartete zusätzliche private Nutzung des Dienstwagens zu bewerten. Vielmehr bezwecke sie lediglich einen Ausgleich für abgezogene, aber tatsächlich nicht entstandene Erwerbsaufwendungen. Angesichts dieser Korrekturfunktion sei der Zuschlag nur insoweit gerechtfertigt, als tatsächlich Werbungskosten überhöht zum Ansatz gekommen seien. Dies zeige auch ein Vergleich mit den diesbezüglichen Regelungen im Bereich der Gewinneinkünfte, wo keine weitere Versteuerung des positiven Unterschiedsbetrages erfolge, sondern die Regelung in § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG lediglich bezwecke, dass für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nicht mehr als die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG pro Entfernungskilometer zu berücksichtigenden Beträge abgezogen werden. Im Sinne einer systemgleichen Anwendung müsse gleiches daher auch für die Überschusseinkünfte gelten. Im Übrigen könne derselbe Lebenssachverhalt einkommensteuerrechtlich nicht zu einem Ungleichgewicht von Einnahmen und Ausgaben führen, d.h. das Einkommensteuerrecht könne nicht pauschal die Einnahmen anders bewerten als die Ausgaben. So entspreche bei Familienheimfahrten der geldwerte Vorteil folgerichtig auch dem Werbungskostenabzug.

Der Kläger beantragt, 16

die Einkommensteuerfestsetzung 2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.12.2011 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum einen um einen Betrag in Höhe von ... € im Zusammenhang mit der Rückzahlung von Arbeitslohn und zum anderen um einen Betrag in Höhe von ... € im Zusammenhang mit Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte zu reduzieren sind; 17

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend trägt er vor: 21

Der Kläger verkenne, dass aus der Betriebstreueklausel eindeutig hervorgehe, dass es sich um eine Erstattung von Aufwendungen handle, die dem Arbeitgeber wegen des Auslandseinsatzes entstanden seien. Die Aufwendungen seien im Zeitpunkt der Rückzahlung 22

nicht anders zu beurteilen, als wenn der Kläger sie von Beginn an selbst getragen hätte. Wären die Kosten des Auslandseinsatzes nicht vom Arbeitgeber übernommen worden, hätten diese steuerlich ebenfalls nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes und darüber hinaus nicht steuermindernd geltend gemacht werden können, da die im Rahmen des Auslandseinsatzes erzielten, korrespondierenden Einnahmen nicht steuerpflichtig waren. Die Rückzahlung stehe auch nicht im Zusammenhang mit der zukünftigen beruflichen Entwicklung des Klägers, da die Rückzahlung nur deshalb angefallen sei, weil das Arbeitsverhältnis vor Ablauf von 3 Jahren nach der Beendigung des Auslandseinsatzes gekündigt worden sei. Eine zukünftige berufliche Entwicklung sei im Zeitpunkt der Entstehung der Rückzahlungsverpflichtung somit nicht mehr möglich gewesen und auch nicht mehr gewollt.

Im Hinblick auf die pauschale Versteuerung des geldwerten Vorteils für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sei berücksichtigt worden, dass die Zuschlagsregelung nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG einen Korrekturposten zum Werbungskostenabzug darstelle und nur insoweit zur Anwendung komme, wie der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt habe. Die danach alternativ mögliche Versteuerung der tatsächlichen Fahrten sei aber vorliegend für den Kläger ungünstiger. Im Übrigen sei es entgegen der Auffassung des Klägers nicht ungewöhnlich, dass pauschal ermittelte Einnahmen und Ausgaben nicht identisch seien. 23

In der mündlichen Verhandlung vom 28.01.2015 hat der Kläger unter Verweis auf das Urteil des BFH vom 07.12.2005 (I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068) seine Auffassung betreffend die steuerliche Behandlung des an seinen bisherigen Arbeitgeber geleisteten Rückzahlungsbetrages dahingehend verdeutlicht, dass seines Erachtens die geleistete Rückzahlung in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einnahmen aus seinem neuen Arbeitsverhältnis stehe, was er nur durch Kündigung unter Auslösung der in der Betriebstreueklausel vereinbarten Rückzahlungsverpflichtung habe eingehen können, sodass der Zusammenhang mit den steuerfreien Einkünften aus der Auslandstätigkeit dahinter zurücktrete. Bezüglich der Versteuerung des Nutzungsvorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verweist der Kläger ergänzend auf das Urteil des BFH vom 28.02.2013 (VI R 33/11, BStBl II 2013, 629) und das Urteil des FG Düsseldorf vom 24.07.2014 (11 K 1586/13, EFG 2014, 1770). Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Protokoll vom 28.01.2015 Bezug genommen. 24

Entscheidungsgründe 25

Die Klage ist unbegründet. 26

1. Der Beklagte hat die Rückzahlung der Kosten des Auslandseinsatzes an den ehemaligen Arbeitgeber des Klägers zu Recht nur bei der Ermittlung der Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG zum Abzug zugelassen. 27

Ein darüber hinausgehender Ansatz als Werbungskosten zu den steuerpflichtigen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit ist im Streitfall nicht möglich. 28

a) Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind alle Ausgaben, die durch die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst sind (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. November 1977 GrS 2-3/77, BStBl II 1978, 105). Ob Aufwendungen zu einer Einkunftsart in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, richtet sich nach der -- 29

wertenden-- Beurteilung des auslösenden Moments und der Zuweisung dieses Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817). Dies gilt nicht nur für die Abgrenzung der erwerbsbedingten Aufwendungen zu solchen der Lebensführung, sondern auch für die Abgrenzung von Aufwendungen, die durch steuerpflichtige Einnahmen veranlasst sind, zu solchen, die ihre Ursache in steuerfreien oder nicht steuerbaren Einnahmen haben.

Nach § 3c EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn die Einnahmen und die Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dies erfordert eine unlösbare wirtschaftliche Verbindung, die zudem konkret feststellbar sein muss (BFH-Urteil vom 20.10.2004, I R 11/03, BStBl. II 2005, 581). 30

b) Die Aufwendungen des Klägers sind im Streitjahr sowohl durch den Auslandseinsatz im Rahmen seines bisherigen Dienstverhältnisses bei der ... GmbH als auch durch das Eingehen eines neuen Arbeitsverhältnisses ab Dezember veranlasst. Einerseits sind sie unlösbar mit dem Auslandseinsatz für die GmbH verbunden, da ohne diesen Einsatz die Vereinbarung der Rückzahlungspflicht für Kosten des Auslandseinsatzes im Rahmen der Betriebstreueklausel nicht denkbar ist. Sie finden aber andererseits ihre wirtschaftliche Ursache auch darin, dass die Rückzahlungsverpflichtung durch Kündigung des Klägers zur Eingehung eines neuen Arbeitsverhältnisses ausgelöst wurde. 31

Stehen Ausgaben in mehreren Veranlassungszusammenhängen, ist zunächst zu prüfen, ob sich die Ausgaben den unterschiedlichen Ursachen zuordnen lassen. Ist eine anteilige Zuordnung, wie im Streitfall, nicht möglich, ist der wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang maßgeblich. 32

Nach der Überzeugung des Senats ist im Streitfall der Veranlassungszusammenhang der Rückzahlungsverpflichtung mit den zuvor im Rahmen des Auslandseinsatzes steuerfrei erzielten und lediglich dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einnahmen wirtschaftlich vorrangig. 33

aa) Mit Abschluss des Entsendungsvertrages hat sich der (ehemalige) Arbeitgeber des Klägers verpflichtet, (Mehr-)Aufwendungen des Klägers in Zusammenhang mit dem Auslandseinsatz zu übernehmen und hierfür zusätzlich zu dem ursprünglich vereinbarten Bruttogehalt bestimmte Kostenpauschalen zu zahlen (vgl. Ziffern 3, 5-8 des Entsendungsvertrages). Grund für die Zusage der Übernahme dieser Aufwendungen war der gewünschte Auslandseinsatz des Klägers. Da die Zahlungen des Arbeitgebers zur Abgeltung des durch den Auslandseinsatz verursachten Mehraufwands der Tätigkeit im Ausland direkt zuzuordnen waren, d.h. ausschließlich für die Tätigkeit im Ausland und nicht, auch nicht anteilig, für die im Inland verrichtete Tätigkeit geleistet wurden, waren diese nach Art. 15 Abs.1 i.V.m. Art. 23 Abs. 3 a) DBA Deutschland/USA in Deutschland unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt. Der Kläger hat insoweit in Deutschland nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei gestellten Arbeitslohn vereinnahmt. 34

bb) Die Verpflichtung zur anteiligen Rückzahlung dieses zuvor steuerfrei vereinnahmten Arbeitslohnes laut Betriebstreueklausel in Ziffer 17 des Entsendungsvertrages ist ebenfalls durch den Auslandseinsatz begründet. Ausweislich des Wortlauts der Rückzahlungsklausel sind dem Arbeitgeber „die Kosten des Auslandseinsatzes“ bis zur Höhe eines Brutto- 35

Monatsgehaltes zu erstatten. Als Kosten des Auslandseinsatzes sind die vom Arbeitgeber geleisteten Zahlungen zur Abgeltung des Mehraufwandes des Auslandseinsatzes zu verstehen. In dieser Höhe ist durch den Auslandseinsatz eine zusätzliche Belastung des Arbeitgebers eingetreten, an welcher der Mitarbeiter bei Eigenkündigung innerhalb bestimmter Fristen zumindest anteilig beteiligt werden sollte. Der ausschließliche Zusammenhang mit dem Auslandseinsatz ergibt sich auch daraus, dass die Rückzahlungsklausel in den Entsendungsvertrag aufgenommen wurde und eine derartige Klausel in dem bisherigen Arbeitsvertrag, welcher nach Ziffer 1 des Entsendungsvertrages unverändert fortgelten sollte, nicht enthalten ist. Hätte die Rückzahlungsklausel, wie vom Kläger angeführt, losgelöst vom Auslandseinsatz allein die zukünftige berufliche Entwicklung der Mitarbeiter zum Hintergrund gehabt, wäre eine solche Klausel dogmatisch dem regulären Arbeitsvertrag und nicht dem Entsendungsvertrag zuzuordnen gewesen.

cc) Der Erhalt der steuerfreien Kostenzuschüsse und die hierzu korrespondierende Verpflichtung zu deren anteiligen Rückzahlung haben ihren Grund mithin beide in dem Entsendungsvertrag und damit dem Auslandseinsatz des Klägers. Insoweit besteht ein unlösbarer wirtschaftlicher Zusammenhang. Da der Kläger die in der Betriebstreueklausel vorgesehene, auf den Auslandseinsatz bezogene Frist nicht eingehalten, sondern vor deren Ablauf das Arbeitsverhältnis gekündigt hat, hat er die vertraglich vereinbarte, anteilige Rückzahlungsverpflichtung ausgelöst. Er muss mithin anteilig aufgrund des Auslandseinsatzes gewährten Arbeitslohn zurückzahlen, welchen er zuvor steuerfrei vereinnahmt hat.

36

dd) Diese wirtschaftliche Verknüpfung ist im Streitfall auch vorrangig und wird nicht dadurch überlagert, dass der Kläger ein neues Arbeitsverhältnis innerhalb der in der Betriebstreueklausel vereinbarten Frist nur unter Auslösung der Rückzahlungspflicht eingehen konnte. Es ist weder erkennbar, noch hat der Kläger vorgetragen, die Rückzahlungsverpflichtung in erster Linie deshalb in Kauf genommen zu haben, um etwa höhere Einnahmen im Rahmen eines neuen Arbeitsverhältnisses erzielen zu können. Auch hat der Kläger nicht vorgetragen, dass es zu einer mit der Rückzahlungsverpflichtung korrespondierenden, steuerpflichtigen Ersatzleistung des neuen Arbeitgebers gekommen wäre. Damit tritt, anders als in dem von dem Kläger angeführten Urteil des BFH vom 07.12.2005 (I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068) im Streitfall auch kein weiteres Veranlassungsmoment hinzu, welches den Zusammenhang mit den aufgrund des Auslandseinsatzes steuerfrei erzielten Einnahmen in den Hintergrund treten lassen könnte. Darauf, ob konkrete oder unrechtmäßig gezahlte Kosten zurückgezahlt werden oder ein Missverhältnis zwischen den vom Arbeitgeber getragenen Kosten und der Rückzahlungsverpflichtung besteht, kommt es entgegen der Auffassung des Klägers ebenfalls nicht an. Dem entspricht im Übrigen auch die Auslegung durch den ehemaligen Arbeitgeber und Steuerberater des Klägers selbst, wie sie in der von diesem erstellten Einkommensteuererklärung zum Ausdruck kommt.

37

ee) Diesem Ergebnis entspricht schließlich auch die Bedeutung der Vorschrift des § 3c EStG, welche darin liegt, zu verhindern, dass der Steuerpflichtige neben der Steuerfreiheit, die ihm für bestimmte Einnahmen zugebilligt wird, Aufwendungen, die wirtschaftlich zu diesen steuerfreien Einnahmen gehören, noch von steuerpflichtigen Einnahmen abziehen kann, und dass er damit einen doppelten Steuervorteil erlangt (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 1976 VI R 139/74, BFHE 120, 491, BStBl II 1977, 207). Es ist im Streitfall kein rechtfertigender Grund ersichtlich, dem Kläger durch die anteilige Rückzahlung der zuvor steuerfreien Einnahmen aus dem Auslandseinsatz eine Minderung seiner anschließenden steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzubilligen. Dies würde sich vielmehr als ungerechtfertigter,

38

doppelter Steuervorteil darstellen, welcher durch die Vorschrift des § 3c EStG gerade verhindert werden soll. In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass der Kläger auch sämtliche übrigen Kosten, welche ihm aufgrund des Auslandseinsatzes entstanden sind, lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes einkunftsmindernd geltend machen kann.

2. Der als geldwerter Vorteil für die Nutzungsmöglichkeit des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusetzende Zuschlag von 0,03% des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer ist der Höhe nach nicht auf die im Gegenzug als Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen zu begrenzen (vgl. FG Köln, Urteil vom 22.10.2009, 10 K 1476/09, EFG 2010, 408; in diesem Punkt bestätigt durch BFH, Urteil vom 22.09.2010, VI R 57/09, BStBl II 2011, 359). 39

a) Dies gilt, obwohl der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die unentgeltliche Nutzung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, was zwischen den Parteien unstreitig ist, lediglich einen Korrekturposten zum Werbungskostenabzug für diese Fahrten darstellt. Denn der Gesetzgeber hat sich, was der Kläger verkennt, auch im Rahmen der Überschusseinkünfte für eine Korrekturlösung auf der Einnahmenseite entschieden, wobei er eine typisierende, an den Listenpreis des Fahrzeuges anknüpfende Regelung gewählt hat, sodass im Einzelfall der geldwerte Vorteil den zu korrigierenden Werbungskostenabzug auch übersteigen kann. Dem Einkommensteuergesetz lässt sich kein allgemeiner Grundsatz entnehmen, dass sich Einnahmen und Ausgaben stets entsprechen müssen. 40

b) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem in diesem Zusammenhang von dem Kläger angeführten Urteil des BFH vom 22.09.2010 (VI R 57/09, BStBl II 2011, 359). Dem Urteil des BFH ist der vom Kläger gezogene Schluss nicht zu entnehmen, dass der geldwerte Vorteil für die Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Höhe nach auf die im Gegenzug als Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen zu begrenzen sein soll. Der BFH ist in diesem Urteil (bestätigt durch BFH-Urteil vom 24.02.2011, VI R 51/10, BFH/NV 2011, 984) im Gegenteil vielmehr der Vorinstanz gefolgt, dass eine Begrenzung des Zuschlags auf den Werbungskostenabzug gerade nicht in Betracht kommt, als Korrektiv aber eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten gerechtfertigt ist, wenn die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu Lasten des Arbeitnehmers von der dem Zuschlag von 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde liegenden, typisierenden Annahme, dass der Dienstwagen monatlich an 15 Tagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird, erheblich abweicht. Diese Auslegung soll dem Gebot der Gleichbehandlung und der Folgerichtigkeit entsprechen. In dem vom Kläger im Rahmen der mündlichen Verhandlung angeführten Urteil des BFH vom 28.02.2013 (IV R 33/11, BStBl II 2013, 629) hat der BFH erneut diese Rechtsprechung bestätigt. Auch das Urteil des FG Düsseldorf vom 24.07.2014 (11 K 1586/13, EFG 2014, 1770), welches als Korrektiv sogar die Möglichkeit der Führung eines Fahrtenbuches ausreichen lässt und selbst die vom BFH befürwortete Einzelbewertung für nicht für geboten hält, stützt die Auffassung des Klägers nicht. Die vom Kläger angeführte, systemwidrige Ungleichbehandlung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften kann den angeführten Urteilen mithin nicht entnommen werden. 41

c) Eine derartige Ungleichbehandlung ergibt sich auch nicht aus den diesbezüglichen Regelungen des Einkommensteuergesetzes. Denn ein systematischer Vergleich der entsprechenden Regelungen im Rahmen der Gewinneinkünfte mit denen der Überschusseinkünfte ergibt, dass der Betriebsausgabenabzug für die Kosten eines 42

betrieblichen Fahrzeuges im Rahmen der Gewinneinkünfte gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in gleicher Höhe, nämlich gerade in Höhe der Differenz zwischen dem 0,03%-Zuschlag und der Entfernungspauschale gemindert wird, wie im Rahmen der Überschusseinkünfte gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ein die Entfernungspauschale übersteigender geldwerter Vorteil zu versteuern ist. Die vom Kläger angeführte Ungleichbehandlung ergibt sich bei einem systematischen Vergleich der Vorschriften damit gerade nicht.

d) Als Korrektiv kann es daher allenfalls geboten sein, den Nutzungsvorteil auf die tatsächlich durchgeführten Fahrten zu begrenzen, da der Zuschlag nur insoweit gerechtfertigt ist, als tatsächlich Werbungskosten überhöht zum Ansatz kommen konnten. Auf Grundlage der tatsächlich durchgeführten Fahrten ergibt sich aber nach zutreffender Berechnung des Beklagten vorliegend ein höherer zu versteuernder geldwerter Vorteil für den Kläger. 43

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 44