

Urteil vom 21. Januar 2026, VI R 30/24

Dienstreisen: Kein Werbungskostenabzug, wenn anstelle des Firmenwagens der Privatwagen genutzt wird

ECLI:DE:BFH:2026:U.210126.VIR30.24.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 7, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4a, EStG § 9 Abs 5 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 19 Abs 1, EStG § 12 Nr 1, EStG VZ 2021

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. September 2024, Az: 9 K 183/23

Leitsätze

Aufwendungen für Dienstreisen mit dem Privatwagen sind in der Regel unangemessen und deshalb in voller Höhe nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige über einen Firmenwagen verfügt und ihm bei dessen Nutzung keine Fahrtkosten entstanden wären.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18.09.2024 - 9 K 183/23 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und haben drei minderjährige Kinder. Sie wurden für das Streitjahr (2021) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 2 Der Kläger war seitens seiner Arbeitgeberin, der X-AG, berechtigt, ein Geschäftsfahrzeug (Firmenwagen) zu bestellen und dieses auch privat zu nutzen. Von dieser ihm arbeitsvertraglich eingeräumten Möglichkeit machte er Gebrauch und nutzte im Streitjahr einen Van. Nach den Bestimmungen der X-AG durfte der Firmenwagen ausschließlich vom Kläger und daneben auch von dessen Ehefrau (Klägerin) genutzt werden, wenn keine dienstlichen Belange entgegenstanden. Soweit der Firmenwagen für beruflich veranlasste Fahrten (Dienstreisen) eingesetzt wurde, erstattete die X-AG die entstandenen Tankkosten. Bei genehmigter Nutzung eines Privatfahrzeugs für Dienstreisen erstattete die X-AG lediglich eine Kilometerpauschale von 0,30 €. Die Nutzung eines Privatfahrzeugs genehmigte die X-AG jedoch nur in Ausnahmefällen, da vorrangig der Firmenwagen oder vom Fuhrpark bereitgestellte Fahrzeuge genutzt werden sollten.
- 3 Gleichwohl führte der Kläger im Streitjahr drei Dienstreisen mit seinem Privatfahrzeug, einem Sportwagen der Mittelklasse, durch. Den Firmenwagen nutzte in dieser Zeit die Klägerin.
- 4 In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger neben anderen Aufwendungen hierfür Fahrtkosten in Höhe von 3.758 € (1 648 km * 2,28 €) als Werbungskosten geltend. Die Fahrzeugkosten von 2,28 € pro km entsprachen den im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2018 ermittelten fahrzeugbezogenen Aufwendungen für das Privatfahrzeug.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ließ die vorgenannten Fahrtkosten des Klägers nicht zum

Abzug zu. Der Einspruch hatte aus hier nicht im Streit stehenden Gründen teilweise Erfolg. Im Übrigen wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der die Kläger die Fahrtkosten weiter als Werbungskosten geltend machten, statt. Der Werbungskostenabzug scheitere insbesondere nicht daran, dass die grundsätzlich die Lebensführung berührenden Aufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen seien.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Es beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die geltend gemachten Aufwendungen, die dem Kläger aufgrund der --unstreitig-- beruflich veranlassten Fahrten (Dienstreisen) mit dem Privatfahrzeug entstanden sind, zu Unrecht als Werbungskosten zum Abzug zugelassen. Die Aufwendungen können gemäß § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht als Werbungskosten abgezogen werden, da sie die Lebensführung des Klägers berühren und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.
- 11 1. Führt ein Arbeitnehmer --wie im Streitfall-- Dienstreisen mit seinem Privatfahrzeug durch, kann er nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG (wahlweise) die tatsächlichen Aufwendungen, die ihm durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, als Werbungskosten absetzen.
- 12 a) In diesem Fall ist der Teil der jährlichen Gesamtkosten des genutzten Privatfahrzeugs anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht (vgl. R 9.5 Abs. 1 Satz 3 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR--). Hierfür kann der Steuerpflichtige nach R 9.5 Abs. 1 Satz 4 LStR aufgrund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten (zur Ermittlung der jährlichen Fahrzeuggesamtkosten s. Senatsurteil vom 21.11.2024 - VI R 9/22, BFHE 286, 412, BStBl II 2025, 626) für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen und diesen so lange ansetzen, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern.
- 13 b) Demgemäß hatte der Kläger einen Kilometersatz für das Jahr 2018 in Höhe von 2,28 €/km ermittelt und diesen auch im Streitjahr für die Dienstreisen als Werbungskosten geltend gemacht.
- 14 2. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG dürfen Aufwendungen, die die Lebensführung berühren, den Gewinn nicht mindern, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Gemäß § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG gilt dies für Werbungskosten sinngemäß.
- 15 a) Die Anwendung der Bestimmungen in § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG wird entgegen der Ansicht der Kläger nicht durch die Regelungen ausgeschlossen, die das Einkommensteuergesetz durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) erfahren hat. Die mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2014 eingeführten reisekostenrechtlichen Neuregelungen berühren § 9 Abs. 5 EStG ersichtlich nicht. Sie können daher die Vorschrift weder nach dem Grundsatz, dass ein späteres Gesetz dem früheren Gesetz vorgeht, noch nach dem Grundsatz, dass die speziellere Regelung der allgemeineren Regelung vorgeht, verdrängen.
- 16 b) Aufwendungen berühren die Lebensführung eines Steuerpflichtigen, wenn er sie aus persönlichen Motiven tätigt, ohne dass deshalb die betriebliche beziehungsweise berufliche Veranlassung zu verneinen wäre (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.08.1986 - I R 29/85, BFHE 147, 525, BStBl II 1987, 108, und vom 29.04.2014 - VIII R 20/12, BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679, Rz 27; Senatsurteil vom 19.01.2017 - VI R 37/15, BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526, Rz 20). Da § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG dem Ziel dient, unangemessenen Repräsentationsaufwand

nicht einkünftermindernd bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen, ist eine Berührung mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen insbesondere für Aufwendungen im repräsentativen Bereich anzunehmen (Senatsurteil vom 19.01.2017 - VI R 37/15, BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526, Rz 20).

- 17** Ob ein unangemessener betrieblicher oder beruflicher Aufwand im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG vorliegt, ist nach der Rechtsprechung des BFH danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger --ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen-- angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte (BFH-Urteil vom 29.04.2014 - VIII R 20/12, BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679, Rz 27, m.w.N.). Es kann auch entscheidungserheblich sein, ob es einen objektiven Grund für den Mehraufwand gibt (BFH-Urteil vom 29.04.2014 - VIII R 20/12, BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679, Rz 27; Senatsurteil vom 19.01.2017 - VI R 37/15, BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526, Rz 21). Schließlich ist zu beachten, wie weit die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen berührt wird (BFH-Beschluss vom 04.06.2009 - IV B 53/08).
- 18** c) Auf dieser Grundlage hält die Würdigung des FG, eine Unangemessenheit des geltend gemachten Werbungskostenabzugs sei nach den Maßstäben des § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht gegeben, einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 19** aa) Zwar steht dem Steuerpflichtigen die Wahl des Beförderungsmittels für berufliche Fahrten frei (z.B. Senatsurteil vom 19.01.2017 - VI R 37/15, BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526, Rz 16, m.w.N.). Wählt er aber für diese Fahrten sein Privatfahrzeug, obwohl ihm von seinem Arbeitgeber ein Firmenwagen zur dienstlichen Nutzung überlassen wird ("Über-Kreuz-Nutzung"), können die Fahrtkosten, die durch die berufliche Nutzung des Privatwagens anfallen, die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren.
- 20** Davon ist auszugehen, wenn die "Über-Kreuz-Nutzung" des Steuerpflichtigen --wie hier-- nicht auf beruflichen, sondern auf privaten Gründen und Motiven beruht. Denn der Kläger hat vorliegend die Dienstreisen mit seinem Privatwagen durchgeführt, um der Klägerin die Nutzung des Firmenwagens auch während seiner beruflichen Abwesenheit zu ermöglichen. Ein beruflicher Grund für die Nutzung seines Privatwagens auf den drei Dienstreisen ist nicht ersichtlich. Der Kläger hat ausweislich der Sitzungsniederschrift über die mündliche Verhandlung --trotz Nachfrage des FG-- auch keinen solchen angegeben.
- 21** bb) Haben private Motive und Bedürfnisse beim Tätigen der Aufwendungen eine Rolle gespielt, so führt dies allein noch nicht zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG. Dieses greift erst dann ein, wenn die die Lebensführung berührenden Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Die Angemessenheitsprüfung ist daran auszurichten, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte. Es kommt dabei nicht auf das wirtschaftliche und gesellschaftliche Umfeld des Steuerpflichtigen, sondern auf die Anschauung breiter Kreise der Bevölkerung an (BFH-Urteil vom 04.08.1977 - IV R 157/74, BFHE 123, 158, BStBl II 1978, 93, unter 2., und BFH-Beschluss vom 19.03.2002 - IV B 50/00, BFH/NV 2002, 1145, unter II.2.b).
- 22** Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ist zudem der Grad der Berührung der privaten Lebenssphäre zu berücksichtigen. Hiernach können die Aufwendungen umso weniger als unangemessen angesehen werden, je stärker die Berührung mit der Lebensführung hinter der betrieblichen/beruflichen Veranlassung zurücktritt (z.B. BFH-Urteil vom 29.04.2014 - VIII R 20/12, BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679, Rz 29). Umgekehrt können Aufwendungen, die zwar nach den betrieblichen/beruflichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen nicht als unangemessen anzusehen sind, dennoch unter die Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG fallen, wenn die Unangemessenheit der Aufwendungen durch eine im Vordergrund stehende private Motivation begründet wird.
- 23** cc) Letzteres ist vorliegend der Fall. Die "Über-Kreuz-Nutzung" des privaten Pkw beruht --wie dargelegt-- ausschließlich auf privaten Gründen des Klägers. Nur durch die ausschließlich privat motivierte Überlassung des Firmenwagens an die Klägerin und die nicht beruflich motivierte Nutzung des Privatwagens sind dem Kläger Fahrtkosten für die drei Dienstreisen entstanden. Denn bei Nutzung des insbesondere für die Durchführung von Dienstreisen zur Verfügung gestellten Firmenwagens wären dem Kläger keine Kosten entstanden, da diese von der X-AG vollständig getragen worden wären. Bei dieser Sachlage ist das Verhältnis der Fahrtkosten zu den Einnahmen oder Einkünften des Klägers, auf das das FG maßgeblich abgestellt hat, kein geeignetes Kriterium für die Beurteilung der Angemessenheit der Werbungskosten. Vielmehr sind die Kosten für die Dienstfahrten mit dem Privatfahrzeug --ungeachtet der grundsätzlichen Wahlfreiheit des Verkehrsmittels-- in voller Höhe als

unangemessen anzusehen. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger hätte bei dieser Sachlage die durch die Nutzung des Privatwagens entstandenen Aufwendungen nicht auf sich genommen.

24 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de