BFH v. 30.11.2016 - VI R 24/14

Steuerliche Berücksichtigung eines vom Arbeitnehmer selbst getragenen Nutzungsentgelts bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode; inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 30.11.2016 VI R 49/14

Leitsatz

1. Leistet der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung (Anschluss an Senatsurteil vom 7. November 2006 VI R 95/04, BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269).

2. Ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung auch dann nicht entstehen, wenn das vom Arbeitnehmer zu zahlende Nutzungsentgelt den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt.

3. Soweit das Nutzungsentgelt den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt, kann es auch nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

Gesetz(e):

EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, EStG § 8 Abs. 1, EStG § 8 Abs. 2 Satz 2, EStG § 8 Abs. 2 Satz 3, EStG § 8 Abs. 2 Satz 4, EStG § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, EStG § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Instanzenzug:

FG Baden-Württemberg Urteil vom 25.02.2014 5 K 284/13 BFH - VI R 24/14, Verfahrensverlauf

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr (2011) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seine Arbeitgeberin stellte ihm einen Firmenwagen mit Sonderausstattung zur Verfügung, den der Kläger auch für private Fahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen durfte. Die Kosten für den Firmenwagen trug die Arbeitgeberin.

2 Gemäß der Firmenwagenregelung der Arbeitgeberin hatte der Kläger für den Firmenwagen einen monatlichen Nettoabzug (Eigenanteil) zu leisten. Der Eigenanteil bemaß sich nach dem Beschäftigungsgrad des Firmenwageninhabers bei der Arbeitgeberin und dem in der Firmenwagenregelung näher definierten Nettorechnungspreis des Firmenwagens. Auf dieser Grundlage leistete der Kläger einen monatlichen Eigenanteil in Höhe von 351,13 €, im Streitjahr insgesamt 4.213,56 €.

3 Über die Nutzung des Firmenwagens im Streitjahr führte der Kläger ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Der Anteil seiner privaten Fahrten sowie der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte betrug hiernach 26,6 %. Die Gesamtkosten des Firmenwagens beliefen sich im Streitjahr auf 8.325,91 €.

4 Die Arbeitgeberin ermittelte den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Firmenwagens zur Privatnutzung beim Lohnsteuerabzug nach der 1 %-Regelung und für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach der 0,03 %-Regelung, wobei sie den Eigenanteil des Klägers vom Bruttolistenpreis des Firmenwagens abzog. Der geldwerte Vorteil wurde dabei in Höhe von 7.193,94 € individuell und für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anteilig in Höhe von 1.462,50 € pauschal versteuert.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

5 Bei der Festsetzung der Einkommensteuer des Klägers legte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) einen Bruttoarbeitslohn von 71.892,55 € zugrunde. Dieser Betrag ergab sich, indem das FA von dem Bruttoarbeitslohn laut elektronischer Lohnsteuerbescheinigung in Höhe von 76.868,72 € den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Firmenwagens in Höhe von 7.193,94 € in Abzug brachte und einen Betrag von 2.217,77 € für die private Nutzung des Firmenwagens und für dessen Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte laut Fahrtenbuch hinzurechnete.

6 Der Kläger legte gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch ein, mit dem er begehrte, den Bruttoarbeitslohn auf 67.678 € wie folgt herabzusetzen:

7

Bruttoarbeitslohn laut Lohnsteuerbescheinigung:	76.868,72 €
abzüglich versteuerter Nutzungsvorteil:	- 7.193,94 €
zuzüglich geldwerter Vorteil nach Fahrtenbuch:	2.217,77 €
abzüglich Eigenanteil:	- 4.213,56 €
Bruttoarbeitslohn:	67.678,00 €

8 Das FA erließ während des Einspruchsverfahrens einen Änderungsbescheid, mit dem es den Bruttoarbeitslohn des Klägers auf 69.674 € herabsetzte. Dem lag folgende Berechnung zugrunde:

9

Bruttoarbeitslohn laut Lohnsteuerbescheinigung:		76.868,72 €
abzüglich versteuerter Nutzungsvorteil:		- 7.193,94 €
zuzüglich geldwerter Vorteil nach Fahrtenbuch:	2.217,77 €	
abzüglich Eigenanteil:	- 4.213,56 €	
Verbleiben:	- 1.995,78 €	
zu versteuern für Privatnutzung:		0,00 €
Bruttoarbeitslohn:		69.674,78 €

10 Den Einspruch des Klägers wies das FA anschließend als unbegründet zurück.

11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 896 veröffentlichten Gründen statt.

12 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

13 Das FA beantragt,

das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 25. Februar 2014 5 K 284/13 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

15 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Einen Antrag hat das BMF nicht gestellt.

Gründe

16 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Das FG hat den

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

vom Kläger an seine Arbeitgeberin geleisteten Eigenanteil zu Unrecht als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum Abzug zugelassen. Der Eigenanteil mindert indessen nur den geldwerten Vorteil, den der Kläger aus der Überlassung des Firmenwagens für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erzielt hat.

17 1. Nach ständiger Rechtsprechung führt die Überlassung eines betrieblichen PKW durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn i.S. von § 19 des Einkommensteuergesetzes —EStG — (z.B. Senatsurteile vom 20. März 2014 VI R 35/12, BFHE 245, 192, BStBl II 2014, 643; vom 13. Dezember 2012 VI R 51/11, BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385; vom 21. März 2013 VI R 31/10, BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700; VI R 42/12, BFHE 241, 180, BStBl II 2013, 918, und vom 6. Oktober 2011 VI R 56/10, BFHE 235, 383, BStBl II 2012, 362; jeweils m.w.N.). Steht der Vorteil dem Grunde nach fest, ist dieser nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entweder nach der 1 %-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten (Senatsurteile in BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700, und vom 18. Dezember 2014 VI R 75/13, BFHE 248, 336, BStBl II 2015, 670). Beide vom Gesetz vorgegebenen Alternativen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeugs regeln einheitlich und abschließend, welche Aufwendungen von dem gefundenen Wertansatz erfasst und in welchem Umfang die dem Steuerpflichtigen hieraus zufließenden Sachbezüge abgegolten werden (Senatsurteil vom 14. September 2005 VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72). Sowohl die 1 %-Regelung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG) als auch die Fahrtenbuchmethode (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG) stellen lediglich unterschiedliche Wege zur Bewertung dieses Vorteils bereit (Senatsurteil vom 7. Juni 2002 VI R 145/99, BFHE 199, 322, BStBl II 2002, 829). Als Spezialvorschriften zu § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sperren sie, soweit ihr Regelungsgehalt reicht, den Rückgriff auf die dort geregelte Bewertung von Sachbezügen im Übrigen.

18 Nach diesen Maßstäben hat das FG den Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens im Streitfall zu Recht nach der Fahrtenbuchmethode bewertet.

19 a) Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG (in der im Streitjahr geltenden Fassung) kann der Wert nach den Sätzen 2 und 3 der Vorschrift, also der Wert der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten und für die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil der gesamten Kfz-Aufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

20 b) Nach den tatsächlichen und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat der Kläger im Streitfall die durch das Kfz insgesamt entstandenen Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen. Hiernach liegen die Voraussetzungen für die Bewertung des Nutzungsvorteils aus der Dienstwagenüberlassung nach der Fahrtenbuchmethode vor.

21 2. Das FG hat den vom Kläger an seine Arbeitgeberin für die Überlassung des Firmenwagens gezahlten Eigenanteil allerdings rechtsfehlerhaft als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt. Der Eigenanteil mindert lediglich den geldwerten Vorteil auf 0 €.

22 a) Nach den nicht angegriffenen und den Senat daher bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) betrugen die durch das Kfz insgesamt entstandenen Aufwendungen im Streitjahr 8.325,91 €. Der vom Kläger an seine Arbeitgeberin im Streitjahr gezahlte Eigenanteil in Höhe von 4.213,56 € ist von diesen Aufwendungen nicht vorab in Abzug zu bringen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

23 Zu den insgesamt entstehenden Kfz-Aufwendungen (Gesamtkosten) gehören die Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz dienen und in Zusammenhang mit dessen Nutzung typischerweise entstehen (Senatsurteil vom 3. September 2015 VI R 27/14, BFHE 251, 5, BStBl II 2016, 174). Dazu rechnen insbesondere die Kosten für Betriebsstoffe, Wartung und Reparaturen sowie die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten, etwa für die Haftpflichtversicherung, die Kfz-Steuer, Absetzung für Abnutzung oder Leasing- und Leasingsonderzahlungen und Garagenmiete (Senatsurteil in BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72, m.w.N.; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 122; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 8 R 435; Kister in Herrmann/Heuer/Raupach —HHR—, § 8 EStG Rz 101; für den gesamten Nutzungszeitraum Schmidt/Krüger, EStG, 35. Aufl., § 8 Rz 52; Steiner in Lademann, EStG, § 8 EStG Rz 117). Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung im Streitjahr wie auch noch gegenwärtig (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 9 der Lohnsteuer-Richtlinien 2011 und 2015, H 8.1 (9-10) „Gesamtkosten“ des Lohnsteuer-Handbuchs 2015). Ausgangspunkt der Fahrtenbuchmethode ist nämlich die Annahme, dass der Vorteil des Arbeitnehmers aus der Privatnutzung des Fahrzeugs mit den darauf entfallenden anteiligen Kosten des Arbeitgebers übereinstimmt (Senatsurteil in BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72).

24 Der vom Kläger gezahlte Eigenanteil mindert nach diesen Maßstäben nicht die der Arbeitgeberin insgesamt entstandenen Aufwendungen für das dem Kläger zur Verfügung gestellte betriebliche Fahrzeug. Zöge man den Eigenanteil von den durch das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen ab, widerspräche dies dem Ziel der Fahrtenbuchmethode, den Sachbezugswert der Überlassung eines Dienstwagens anhand der tatsächlich auf die Privatnutzung entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers zutreffend zu ermitteln. Denn dann würden nicht mehr —wie es § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ausdrücklich vorsieht— die durch „das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen“ bei der Ermittlung des auf die privaten Fahrten und auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teils der „gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen“ angesetzt, sondern von vornherein nur ein um den Eigenanteil verminderter (Teil-)Betrag dieser Aufwendungen.

25 b) Das FG hat —für den Senat ebenfalls bindend (§ 118 Abs. 2 FGO)— festgestellt, dass der Anteil der privaten Fahrten des Klägers und der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte 26,6 % betrug. Hiernach beläuft sich der Wert für die private Nutzung des Fahrzeugs sowie für dessen Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf 2.214,69 € (8.325,91 € x 26,6 / 100). Der vom FA insoweit angesetzte (geringfügig höhere) Betrag von 2.217,77 € beruht auf einer Rundungsdifferenz bei der Ermittlung des „Privatanteils“. Eine steuerliche Auswirkung zum Nachteil des Klägers ergibt sich hieraus nicht.

26 c) Der vom Kläger an seine Arbeitgeberin gezahlte Eigenanteil in Höhe von 4.213,56 € mindert den Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung. Da der Eigenanteil im Streitfall den Wert dieses geldwerten Vorteils überstieg, ist der geldwerte Vorteil im Ergebnis mit 0 € zu bewerten. Der Ansatz eines (negativen) geldwerten Vorteils (geldwerten Nachteils) aus der Dienstwagenüberlassung scheidet aus. Soweit der Eigenanteil den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt, kann er auch nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

27 aa) Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung, d.h. für die Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, eines betrieblichen Kfz ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung (Senatsurteil vom 7. November 2006 VI R 95/04, BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269; BMF-Schreiben vom 19. April 2013, BStBl I 2013, 513; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 8 Rz 37; Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 8 Rz 389; Kirchhof in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 8 Rz 38;

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Kratzsch in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 8 Rz 158h; Steiner in Lademann, a.a.O., § 8 EStG Rz 127; HHR/Kister, § 8 EStG Rz 84; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort: „Kraftfahrzeuggestellung", Rz 48; Wagner, in Heuermann/Wagner, Das gesamte Lohnsteuerrecht, D Rz 284; Thomas, Der Betrieb —DB— 2006, Beilage 6, 58, 63; Risthaus, Deutsche Steuerzeitung 2009, 229, 230; Niermann, DB 2009, 366, 367; a.A. FG Münster, Urteil vom 28. März 2012 11 K 2817/11 E, EFG 2012, 1245; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 126; Pfützenreuter, EFG 2012, 1246, die Werbungskosten annehmen). Denn insoweit fehlt es an einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. In Höhe des Nutzungsentgelts (des Eigenanteils) wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen Vorteil zu; der Arbeitnehmer wird durch die Zahlung des Nutzungsentgelts nicht bereichert, sondern vielmehr endgültig belastet.

28 Das Nutzungsentgelt mindert folglich bereits auf der Einnahmeseite den Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens zu privaten Fahrten sowie zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der steuerbare Vorteil des Arbeitnehmers, den ihm der Arbeitgeber mit der Überlassung des Dienstwagens einräumt, besteht lediglich in der Differenz zwischen dem Wert der Nutzungsüberlassung nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG und dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Nutzungsentgelt. Dies entspricht den allgemeinen Grundsätzen zur Bemessung des geldwerten Vorteils bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wonach dieser von vornherein nur in dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Zuwendung des Arbeitgebers und den Aufwendungen des Arbeitnehmers zur Erlangung der Zuwendung besteht (z.B. Senatsurteile vom 16. Februar 2005 VI R 46/03, BFHE 209, 214, BStBl II 2005, 529, zur verbilligten Überlassung von Wohnraum; vom 23. Juni 2005 VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766, und vom 1. Februar 2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898, zur Übertragung von Aktien, sowie vom 26. Juli 2012 VI R 30/09, BFHE 238, 371, BStBl II 2013, 400, zu Rabatten bei Jahreswagen, jeweils m.w.N.).

29 bb) Der Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung wird durch das vom Arbeitnehmer gezahlte Nutzungsentgelt lediglich bis zu einem Betrag von 0 € gemindert. Ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung auch dann nicht entstehen, wenn das vom Arbeitnehmer zu zahlende Nutzungsentgelt den Wert der privaten Dienstwagennutzung sowie der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt.

30 (1) Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit liegen grundsätzlich nur vor, wenn dem Arbeitnehmer Güter in Geld oder Geldeswert durch das Dienstverhältnis veranlasst zufließen. Der Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert stellt hiernach regelmäßig keine Einnahme dar. Negative Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kommen nach der Rechtsprechung des Senats allenfalls bei der Rückzahlung von Arbeitslohn in Betracht (z.B. Senatsurteile vom 7. Mai 2009 VI R 37/08, BFHE 225, 106, BStBl II 2010, 135, und vom 17. September 2009 VI R 17/08, BFHE 226, 317, BStBl II 2010, 299). Die zurückgezahlten Beträge sind im Zeitpunkt der Rückzahlung als negative Einnahmen oder Werbungskosten zu berücksichtigen (Senatsurteile vom 4. Mai 2006 VI R 33/03, BFHE 214, 92, BStBl II 2006, 911, und vom 5. Juli 2007 VI R 58/05, BFHE 218, 320, BStBl II 2007, 774). Sind Einnahmen nach § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG zufließen, so erfordert umgekehrt die Annahme negativer Einnahmen, dass entsprechende Güter beim Steuerpflichtigen abfließen (Senatsurteil in BFHE 226, 317, BStBl II 2010, 299). Des Weiteren sind Arbeitslohnrückzahlungen nur anzunehmen, wenn sich der Vorgang als „actus contrarius" zur Lohnzahlung darstellt. Denn nur dann setzt sich der Veranlassungszusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis bei den zurückgezahlten Beträgen fort (Senatsurteil in BFHE 225, 106, BStBl II 2010, 135).

31 (2) Nach diesen Maßstäben handelt es sich bei dem Teil des Eigenanteils, der den Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung übersteigt, nicht um negative Einnahmen bei

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Zahlung des Eigenanteils erfolgt nicht, um den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens im Sinne eines „actus contrarius“ rückgängig zu machen. Der Arbeitnehmer (Kläger) zahlt den Eigenanteil vielmehr gerade deshalb, um den Vorteil überhaupt erst zu erlangen.

32 Soweit der Eigenanteil den geldwerten Vorteil aus der Dienstwagenüberlassung übersteigt, fehlt es für die Annahme (negativer) Einnahmen auch an einem steuerlich relevanten Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Der Wert des Vorteils, den der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer mit der Dienstwagenüberlassung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einräumt, besteht —wie oben dargelegt— nur in Höhe der Differenz zwischen dem Wert nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG und dem vom Arbeitnehmer für die Dienstwagenüberlassung zu zahlenden Nutzungsentgelt (Eigenanteil). Soweit das Nutzungsentgelt den Wert nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG übersteigt, ist keine Veranlassung der Zahlung durch das Dienstverhältnis gegeben. Denn die Zahlung ist insoweit nicht durch die Erzielung steuerbarer und steuerpflichtiger Einnahmen, sondern durch die private Nutzung des Dienstwagens veranlasst. Aufwendungen für die private Fahrzeugnutzung sind steuerlich jedoch nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn ein Arbeitnehmer solche Aufwendungen an seinen Arbeitgeber leistet.

33 cc) Bei dem Nutzungsentgelt (Eigenanteil) handelt es sich schließlich auch nicht um Werbungskosten.

34 Nach ständiger Rechtsprechung sind Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 Abs. 1 EStG Aufwendungen, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind (z.B. Senatsurteile vom 23. März 2001 VI R 175/99, BFHE 195, 225, BStBl II 2001, 585, und vom 22. Oktober 2015 VI R 22/14, BFHE 251, 344, BStBl II 2016, 179; Senatsbeschluss vom 2. Februar 2011 VI R 15/10, BFHE 232, 494, BStBl II 2011, 456; Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III. 1.a). Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (z.B. Senatsurteile vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407, und in BFHE 251, 344, BStBl II 2016, 179, m.w.N.).

35 Wie vorstehend dargelegt, mindert das Nutzungsentgelt auf der Einnahmeseite den Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens zu privaten Fahrten sowie zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Das Nutzungsentgelt kann folglich nicht (nochmals) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden. Soweit sich aus den Senatsurteilen vom 18. Oktober 2007 VI R 57/06 (BFHE 219, 206, BStBl II 2009, 199) und VI R 59/06 (BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200) etwas anderes ergibt, hält der Senat daran nicht fest.

36 Ein Werbungskostenabzug scheidet auch insoweit aus, als das Nutzungsentgelt den Wert des (steuerbaren) Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung übersteigt. Insoweit fehlt es ebenfalls an einer beruflichen Veranlassung. Die Zahlung des Nutzungsentgelts ist, soweit es den Wert des Vorteils übersteigt, nicht durch die Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, sondern durch die steuerunerhebliche private Nutzung des Dienstwagens veranlasst. Denn der Arbeitnehmer leistet das Nutzungsentgelt nicht, weil er mit dem ihm überlassenen betrieblichen Fahrzeug (auch) Dienstreisen unternimmt, sondern weil die Zahlung des Nutzungsentgelts Voraussetzung für die private Nutzung des betrieblichen Pkw ist. Die berufliche Veranlassung kann insbesondere nicht auf die Erwägung gestützt werden, der Arbeitnehmer (Kläger) unternehme mit dem ihm überlassenen betrieblichen Fahrzeug auch beruflich veranlasste Fahrten, für die das Nutzungsentgelt (jedenfalls anteilig) ebenfalls aufgewendet worden sei. Denn es kann grundsätzlich und so auch im Streitfall nicht davon ausgegangen werden, dass ein Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber für die berufliche Nutzung eines Firmenwagens ein Entgelt entrichtet. Die Aufwen-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

dungen für Dienstreisen hat regelmäßig der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer zu tragen. Der Arbeitnehmer hat gegen den Arbeitgeber zumeist (tarif-)vertraglich, jedenfalls aber entsprechend § 670 des Bürgerlichen Gesetzbuchs Anspruch auf den Ersatz von Aufwendungen, die ihm bei Erbringung der Arbeitsleistung entstehen. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen dem Betätigungsbereich des Arbeitgebers zuzurechnen sind und der Arbeitnehmer sie nicht selbst tragen muss, weil er dafür eine besondere Vergütung erhält (Preis, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 17. Aufl. 2017, § 611 BGB Rz 553, m.w.N.). Anhaltspunkte für eine hiervon abweichende Handhabung in Bezug auf die Kosten beruflich veranlasster Dienstreisen des Klägers für seine Arbeitgeberin hat das FG im Streitfall nicht festgestellt.

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

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Baden-Württemberg 25.2.2014 - 5 K 284/13

Fundstelle(n):
BFH/NV 2017 S. 448 Nr. 4
[PAAAG-37595]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.