

BMF: Anwendungsschreiben zur Zuzahlungsrechtsprechung in Bezug auf die Überlassung von Firmenwagen

Mit zwei Urteilen vom 30.11.2016 ([VI R 49/14](#) und [VI R 2/15](#)) hatte der BFH entschieden, dass ein vom Mitarbeiter an den Arbeitgeber für den Firmenwagen gezahltes Nutzungsentgelt den zu versteuernden geldwerten Vorteil mindert, da der Mitarbeiter insoweit nicht bereichert ist (vgl. TAX WEEKLY # 7/2017). Dies gilt auch für vom Mitarbeiter selbst getragene (laufende) individuelle Kraftfahrzeugkosten (z.B. Benzin). Der geldwerte Vorteil kann allerdings nur bis auf € 0 gemindert werden; evtl. den geldwerten Vorteil übersteigende Eigenanteile führen nicht zu negativem Arbeitslohn und können auch nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Der Mitarbeiter muss den Aufwand im Einzelnen nachweisen.

Die Finanzverwaltung wird die Urteile nun im Bundessteuerblatt veröffentlichen. Das bisherige BMF-Schreiben zur Berücksichtigung von Eigenanteilen am Dienstwagen (BMF-Schreiben 19.04.2013) wird aufgehoben. Laut [BMF-Schreiben vom 21.09.2017](#) gilt nun für alle offenen Fälle Folgendes:

Zahlungen des Mitarbeiters für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an den Arbeitgeber oder auf dessen Weisung an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Arbeitgebers (abgekürzter Zahlungsweg) mindern den geldwerten Vorteil sowohl bei der Anwendung der 1 % - Regelung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG als auch bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG.

Wie bisher liegt ein Nutzungsentgelt vor, wenn der Mitarbeiter aufgrund einer arbeitsvertraglichen oder anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage

- einen nutzungsunabhängigen pauschalen Betrag (z.B. Monatspauschale) oder
- einen an den gefahrenen Kilometern ausgerichteten Betrag (z. B. Kilometerpauschale) entrichtet oder
- die Leasingrate übernimmt.

Anders als bisher wird nun aber ein Nutzungsentgelt auch bei arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter vollständiger oder teilweiser Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten durch den Arbeitnehmer anerkannt. Dies gilt auch, wenn

- der Arbeitgeber diese Kosten zunächst verauslagt und anschließend dem Mitarbeiter weiterbelastet oder
- der Mitarbeiter zunächst pauschale Abschlagszahlungen leistet, die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kraftfahrzeugkosten abgerechnet werden.

Kraftfahrzeugkosten in diesem Sinne sind Kosten, die zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG gehören, also z.B. Treibstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kraftfahrzeugsteuer, Beiträge für Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen, Garagen-/Stellplatzmiete, Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen, Aufwendungen für die Wagenpflege/ -wäsche,

Ladestrom. Unberücksichtigt bleiben z.B. Fährkosten, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren), Parkgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder. Das Schreiben enthält keine Aussage, ob auch Unfallkosten zu den Fahrzeugkosten gehören.

In Gehaltsumwandlungsfällen (der Mitarbeiter verzichtet auf Barlohn, im Gegenzug überlässt ihm der Arbeitgeber einen Firmenwagen) ist in dem Barlohnverzicht kein Nutzungsentgelt zu sehen. Der steuerpflichtige Bruttolohn des Mitarbeiters wird in diesen Fällen bereits durch den Gehaltsverzicht gemindert.

Übersteigt das Nutzungsentgelt den geldwerten Vorteil, führt der übersteigende Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten.

Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode fließen vom Mitarbeiter selbst getragene individuelle Kraftfahrzeugkosten grundsätzlich nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen damit nicht den geldwerten Vorteil (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 zweiter Halbsatz LStR). In diesem Fall können sie auch nicht als Nutzungsentgelt berücksichtigt werden. Die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn die vom Mitarbeiter selbst getragenen Kosten in die Gesamtkosten einbezogen und dann wie bei der 1 % - Regelung als Nutzungsentgelt behandelt werden.

Beispiel:

Für den Firmenwagen sind Kosten von € 10.000 entstanden, davon entfallen € 3.000 auf Benzinkosten, die vom Mitarbeiter getragen werden. Privatnutzung 10 %.

Lösung a)

Die Benzinkosten bleiben bei der Ermittlung der Gesamtkosten außer Ansatz: der geldwerte Vorteil beträgt 10 % von € 7.000 (€ 700), die vom Mitarbeiter getragenen Kosten haben keine Auswirkung auf den geldwerten Vorteil.

Lösung b)

Die Benzinkosten werden in die Gesamtkosten einbezogen: der geldwerte Vorteil beträgt 10 % von € 10.000 (€ 1.000). Die vom Mitarbeiter getragenen Kosten (3.000 €) mindern den geldwerten Vorteil auf € 0. Der übersteigende Betrag von € 2.000 bleibt steuerlich ohne Auswirkung.

Leistet der Mitarbeiter eine Zuzahlung zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens kann diese nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauf folgenden Kalenderjahren auf den geldwerten Vorteil für das jeweilige Kraftfahrzeug bis auf € 0 angerechnet werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 2 und 3 LStR).

Die Zuzahlungen können sowohl im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens als auch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters berücksichtigt werden.

Für das Lohnsteuerabzugsverfahren muss der Mitarbeiter dem Arbeitgeber jährlich, fahrzeugbezogen und schriftlich die Höhe der individuellen Kraftfahrzeugkos-

ten und die Gesamtfahrleistung des Kraftfahrzeugs erklären und im Einzelnen umfassend darlegen und belastbar nachweisen. Der Arbeitgeber muss aufgrund dieser Erklärungen und Belege den Lohnsteuerabzug durchführen, sofern der Mitarbeiter nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich hierdurch aber nicht. Die Erklärungen und Belege des Mitarbeiters muss der Arbeitgeber im Original zum Lohnkonto nehmen.

Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn im Lohnsteuerabzugsverfahren zunächst die Erklärung des Vorjahres zugrunde gelegt wird und die tatsächlichen vom Mitarbeiter getragenen Kosten erst nach Ablauf des Kalenderjahrs oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses ermittelt werden. Die Versteuerung ist in diesem Fall im Rahmen des § 41c EStG zu korrigieren (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 2 und 3 LStR).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist der Arbeitgeber verpflichtet, die vom Mitarbeiter getragenen Kosten bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils zu berücksichtigen, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt. Arbeitgeber, die die vom Mitarbeiter getragenen Kosten nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigen wollen, sollten daher die Firmenwagenregelungen und -überlassungsverträge überprüfen und ggf. anpassen und klarstellen, dass vom Mitarbeiter selbst gezahlte Kosten nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung vom geldwerten Vorteil abgezogen werden können.

Im Einkommensteuerverfahren muss der Mitarbeiter die Nutzungsvereinbarung vorlegen und fahrzeugbezogen erläutern, wie der Arbeitgeber den versteuerten geldwerten Vorteil ermittelt hat. Dies kann z.B. durch die Gehaltsabrechnung, aus der die Ermittlung und Besteuerung des geldwerten Vorteils erkennbar ist, oder eine Bescheinigung des Arbeitgebers erfolgen. Zusätzlich muss der Mitarbeiter schriftlich die Höhe der von ihm selbst getragenen individuellen Kraftfahrzeugkosten und die Gesamtfahrleistung des Kraftfahrzeugs im Kalenderjahr umfassend darlegen und belastbar nachweisen. Im Ergebnis sind die selbst gezahlten Kosten also in Form einer Korrektur des Bruttoarbeitslohns und nicht als Werbungskosten geltend zu machen. Der Arbeitnehmerpauschbetrag bleibt davon unberührt.

BFH: Unternehmensidentität bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft

Mit Urteil vom 04.05.2017 ([I R 2/14](#)) hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG) die Unternehmensidentität als Voraussetzung für den Abzug des Gewerbeerlusts nach § 10a GewStG vorliegen muss.

Im Streitfall war die Z-GmbH & Co. KG (Klägerin) zunächst originär gewerblich im Bausektor tätig. Bis 1988 stellte sie Fertigaragen her, im Anschluss betrieb sie bis 1995 eine Recyclinganlage und im Jahr 1996 begann die Klägerin schließlich einen Handel mit Zement und Füllmaterial, welchen sie zum 30.09.2003 einstellte. Der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit sollte fortan in der Vermietung

und Verpachtung sowie Verwaltung von Immobilien und im Bereich Facility Management liegen. Ende 2004 erwarb die Klägerin Formen für die Herstellung von Betonsteinen. Der Beginn der Produktion erfolgte aber erst Mitte 2005.

Für die Klägerin wurden über die Jahre hinweg vortragsfähige Gewerbeverluste festgestellt. Im Zuge einer steuerlichen Außenprüfung im Jahr 2006 gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass ein Abzug der bis zum 30.09.2003 entstandenen Verluste ab dem 01.10.2003 mangels Unternehmensidentität nicht mehr möglich sei. Seit dem 01.10.2003 habe sich die Klägerin nur noch vermögensverwaltend betätigt und Vorbereitungshandlungen zur Aufnahme einer eigenen Produktionstätigkeit vorgenommen. Letztere sei jedoch nicht wirtschaftlich identisch mit der bis zum 30.09.2003 ausgeübten Tätigkeit. Eine die Gewerbesteuerpflicht begründende gewerbliche Tätigkeit sei erst mit Produktionsaufnahme Mitte 2005 unternommen worden. Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht blieben erfolglos.

Nunmehr hat der BFH die Auffassung des Finanzamts und des Finanzgerichts bestätigt. Aus revisionsrechtlicher Sicht sei die Würdigung des Finanzgerichts nicht zu beanstanden, dass bei der Klägerin ein Wegfall der Unternehmensidentität während des Erhebungszeitraums 2003 zu einem Untergang des streitbefangenen vortragsfähigen Fehlbetrags (Gewerbeverlusts) geführt habe. Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften sei auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG) die Unternehmensidentität notwendige Voraussetzung für einen Abzug des Gewerbeverlusts nach § 10a GewStG. Zwar treffe es zu, dass unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 EStG die mit Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelte. Aus diesem Umstand könne jedoch entgegen der Ansicht der Klägerin nicht gefolgert werden, dass die Unternehmensidentität dadurch stets gewahrt bleibe.

Ebenso rechtfertige die Tatsache, dass die Klägerin in der Phase ihrer gewerblichen Prägung Vorbereitungshandlungen hinsichtlich einer künftigen (wieder) originär gewerblichen Tätigkeit vorgenommen hat, nicht den Schluss, dass sich allein dadurch die vorherige originär gewerbliche Tätigkeit ohne Unterbrechung fortgesetzt habe. Mithin kann es auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft zu einer geänderten Unternehmensidentität etwa deshalb kommen, weil, wie im Streitfall, die Gesellschaft ihre ursprüngliche werbende Tätigkeit einstellt und - ggf. nach einer Phase bloßer Vorbereitungshandlungen - eine wirtschaftlich anders gelagerte werbende Tätigkeit aufnimmt.

Schließlich distanziert sich der BFH (vorsichtig) von seinem Urteil vom 17.03.2010 (IV R 41/07), in welchem entschieden wurde, dass ein Wechsel von der originär gewerblichen zur vermögensverwaltenden Tätigkeit nicht als Beendigung des originär gewerblichen Gewerbebetriebs mit anschließender Neugründung eines fiktiven Gewerbebetriebs gewürdigt werden könne. Sollte diesem Urteil, welches insoweit einen anderen Sachverhalt betraf, etwas Gegenteiliges zu entnehmen sein, so halte der Senat daran nicht mehr fest.

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 15.09.2017

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
C-648/15	12.09.2017	Art. 273 AEUV – Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten, die aufgrund eines Schiedsvertrags beim Gerichtshof anhängig gemacht wird – Steuerrecht – Bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen – Besteuerung von Zinserträgen aus Genussscheinen – Begriff ,Forderungen mit Gewinnbeteiligung
C-132/16	14.09.2017	Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 26 Abs. 1 Buchst. b sowie Art. 168 und Art. 176 – Vorsteuerabzug – Dienstleistungen zur Errichtung oder Umgestaltung eines Immobilienobjekts, das im Eigentum eines Dritten steht – Verwendung der Dienstleistungen durch den Dritten und den Steuerpflichtigen – Unentgeltliche Erbringung der Dienstleistung an den Dritten – Verbuchung der für die bewirkten Dienstleistungen angefallenen Kosten als Bestandteil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen – Feststellung des Vorliegens eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dritten oder der des Steuerpflichtigen
C-628/15	14.09.2017	Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Kapitalverkehr – Art. 63 AEUV – Anwendungsbereich – Steuerrecht eines Mitgliedstaats – Körperschaftsteuer – Steuergutschrift – Pensionsfonds – Versagung der Steuergutschrift an Anteilseigner, die keine Steuer auf Kapitalerträge zu entrichten haben, für Dividenden aus ausländischen Erträgen – Auslegung des Urteils vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774) – Rechtswidrig einbehaltene Steuergutschrift – Rechtsbehelfe
C-646/15	14.09.2017	Vorlage zur Vorabentscheidung – Direkte Besteuerung – Niederlassungsfreiheit – Freier Dienstleistungsverkehr – Freier Kapitalverkehr – Trust – Treuhänder – Sonstige juristische Personen – Begriff – Steuer auf die Wertzuwächse beim Vermögen eines Trusts wegen der Verlegung der Steueransässigkeit von Treuhändern in einen anderen Mitgliedstaat – Bestimmung des Steuerbetrags zum Zeitpunkt dieser Verlegung – Sofortige Einziehung der Steuer – Rechtfertigung – Verhältnismäßigkeit

Alle am 20.09.2017 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV R 2/14	04.05.2017	Unternehmensidentität bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft
V R 51/16	21.06.2017	EuGH-Vorlage zur Sollbesteuerung siehe auch: Pressemitteilung Nr. 59/17 vom 20.9.2017
V R 59/16	03.08.2017	Dachertüchtigung für eine Photovoltaikanlage

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
V R 60/16	03.08.2017	Margenbesteuerung und ermäßigter Steuersatz - EuGH-Vorlage siehe auch: Pressemitteilung Nr. 59/17 vom 20.9.2017
VI R 97/13	22.06.2017	Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts zur Bestimmung der Betriebsgröße bei Zupachtung
VI R 42/15	12.07.2017	Doppelte Haushaltsführung - notwendige Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort - Besuchsfahrten - Nachweis der Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers
VIII R 57/14	28.06.2017	Zum Vorliegen eines Steuerstundungsmodells gemäß § 20 Abs. 2b EStG (§ 20 Abs. 7 EStG n.F.) bei hohen negativen Zwischengewinnen
X R 12/14	03.05.2017	Berücksichtigung der Beiträge anderer Versorgungseinrichtungen bei der Anwendung der Öffnungsklausel; Nachweisobliegenheiten bei einem sog. Spin-off; keine erweiternde Auslegung des § 16 Abs. 4 EStG; inhaltliche Bestimmtheit eines Verwaltungsakts; Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden
X R 6/15	05.04.2017	Gewerblicher Grundstückshandel bei einem geplanten Objekt - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 5.7.2017 als NV-Entscheidung abrufbar.

Alle am 20.09.2017 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
X B 92/17	21.07.2017	Postulationsfähigkeit beim BFH
X B 118/16	14.06.2017	Bindung an ein Zwischenurteil; Sachurteil statt Prozessurteil als Verfahrensmangel; abschließende Entscheidung des BFH bereits im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde
IV R 34/14	13.07.2017	Bildung einer Rückstellung für die Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen - Klagebefugnis bei einheitlich und gesonderter Feststellung
V R 29/16	21.06.2017	Zur Unternehmereigenschaft einer Heilpädagogin - Unionsrechtskonforme Beschränkung der Umsatzsteuerfreiheit von Eingliederungsleistungen
X B 106/16	27.06.2017	Berichtigung eines finanzgerichtlichen Urteils durch den BFH
X R 38/16	20.06.2017	Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Verklammerung zweier Übergabeverträge zu einer Einheit - Bindung des BFH an die Tatsachenwürdigung durch das FG

38

22.09.2017

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VII R 8/16	25.04.2017	Einreihung von Waren, die Laserdioden enthalten
IX B 54/17	03.08.2017	Nichtzulassungsbeschwerde: Greifbare Gesetzeswidrigkeit; Verfahrensfehler
V B 12/17	08.08.2017	Vertretungsbefugnis vor dem BFH; ausländische Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft; Advocates
VIII B 107/16	20.07.2017	Schätzung durch das FG - Zulassung der Revision - Anforderungen an die Beschwerdebegründung bei als Verfahrensmangel gerügter überlanger Dauer des FG-Verfahrens

Alle bis zum 22.09.2017 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
IV C 1 - S 1980-1/16/10010:009	21.09.2017	Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz in der am 1. Januar 2018 geltenden Fassung (InvStG 2018); Selbstdeklaration von Investmentfonds oder Anteilklassen i. S. d. § 10 InvStG 2018 sowie von Spezial-Investmentfonds
IV C 5 - S 2334/11/1000 4-02	21.09.2017	Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (§ 8 Absatz 2 Satz 2 ff. EStG); Anwendung von R 8.1 Absatz 9 Nummer 1 Satz 5 LStR 2015 und R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 LStR 2015
IV C 6 - S 2176/07/1000 6	18.09.2017	Betriebliche Altersversorgung; Bilanzsteuerrechtliche Berücksichtigung von Versorgungsleistungen, die ohne die Voraussetzung des Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis gewährt werden, und von vererblichen Versorgungsansparungen

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Georg Geberth, Lothar Härteis, Stefan Hölzemann

Düsseldorf

Michael Wild
Peter-Müller-Straße 18
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Rötelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt

Dr. Franz Angermann
Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Eva Doyé
Brandstwiete 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Kolbermoor (Rosenheim)

Andreas Ochsner
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

Köln

Stefan Hölzemann
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

München

Lothar Härteis
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49(0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Regensburg

Andreas Schreib
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-128
F: +49 (0) 941 383 873-130

Stuttgart

Ingo Weber
Büchsenstraße 10
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 6200749-0
T: +49 (0) 711 6200749-99

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.