

**Zuzahlungen zum privat genutzten Firmenfahrzeug dürfen nicht ins Minus führen**

Darf ein Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug auch privat nutzen und wird der steuerliche Vorteil daraus nach der 1-Prozent-Methode berechnet (1 Prozent des Neuwagen-Listenpreises wird dem Monatsgehalt zugeschlagen), so mindert sich der daraus ergebende Wert um den Betrag, die der Mitarbeiter selbst beisteuert (etwa indem er die Benzinkosten übernimmt oder sich mit Pauschalbeträgen beteiligt). Die Eigenbeteiligung darf allerdings nicht dazu führen, dass die Eigenanteile den nach der 1-Prozent-Methode errechneten steuerpflichtigen Satz überschreiten und damit quasi zu einer Steuererstattung führen. Das hat der BFH entschieden.

Quelle: Wolfgang Büser

**Ertragsteuerliche Behandlung eines vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts für die Nutzung eines betrieblichen Pkw zu privaten Zwecken und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 30.11.2016

**Aktenzeichen:** VI R 49/14

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2016, 32648

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Sachsen - 05.02.2014 - AZ: 4 K 2256/09

**Rechtsgrundlage:**

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

**Fundstellen:**

BFHE 256, 107 - 115

BB 2017, 1314-1317

BB 2017, 406

BBK 2017, 214-215

BFH/NV 2017, 516-519

BFH/PR 2017, 144-145

BStBI II 2017, 1011-1014

DB 2017, 345-348

DStR 2017, 374-377

DStRE 2017, 315

ESTB 2017, 98-99  
FR 2017, 782-785  
GmbH-Stpr. 2017, 8  
GStB 2017, 18  
HFR 2017, 317-319  
KÖSDI 2017, 20200-20201  
NWB 2017, 557  
NWB direkt 2017, 171  
StB 2017, 83  
SteuerStud 2017, 407-408  
STFA 2017, 27  
StuB 2017, 200-201

---

## BFH, 30.11.2016 - VI R 49/14

### **Amtlicher 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 [BFH 07.11.2006 - VI R 95/04] ).
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.

### **Tenor:**

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 5. Februar 2014 4 K 2256/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

### **Gründe**

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2007) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.

2

2

Der Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seine Arbeitgeberin stellte ihm einen geleasteten Dienstwagen zur Verfügung, den der Kläger auch für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzen durfte. Der Kläger hatte an seine Arbeitgeberin für den Dienstwagen ein monatliches Nutzungsentgelt in Höhe von 502,81 € (Jahresbetrag 6.033,72 €) zu leisten.

- 3 Über die Nutzung des Dienstwagens im Streitjahr führte der Kläger ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Der Anteil seiner privaten Fahrten sowie der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte betrug hiernach 35,39 %. Die Gesamtkosten des Dienstwagens beliefen sich im Streitjahr auf 12.623,24 €.
- 4 Die Arbeitgeberin ermittelte den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens zur Privatnutzung beim Lohnsteuerabzug nach der 1 %-Regelung und für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach der 0,03 %-Regelung. Von dem sich hiernach ergebenden Betrag in Höhe von 8.554,32 € zog sie das vom Kläger gezahlte Nutzungsentgelt von 6.033,72 € ab und erhöhte den Bruttoarbeitslohn des Klägers für das Streitjahr dementsprechend um 2.520,60 €.
- 5 In der Einkommensteuererklärung ermittelte der Kläger den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens nach der Fahrtenbuchmethode. Er machte insoweit Werbungskosten in Höhe von 6.222,49 € sowie eine Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe von 759 €, insgesamt also 6.981,49 €, geltend.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) verminderte demgegenüber abweichend von der Einkommensteuererklärung lediglich den Bruttoarbeitslohn des Klägers um den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens in Höhe von 2.520,60 €. Die vom Kläger geltend gemachten Werbungskosten ließ das FA nicht zum Abzug zu.
- 7 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens erkannte das FA mit einem Änderungsbescheid die vom Kläger geltend gemachte Entfernungspauschale in Höhe von 759 € als Werbungskosten an. Im Übrigen war der Einspruch im Streitpunkt erfolglos.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Betriebs-Berater 2014, 1126 veröffentlichten Gründen ab. Das vom Kläger an seine Arbeitgeberin gezahlte Nutzungsentgelt sei von dem nach der Fahrtenbuchmethode ermittelten Nutzungsvorteil in Abzug zu bringen, weil es insoweit an einer Bereicherung des Klägers fehle. Das Nutzungsentgelt mindere den dem Kläger zuzurechnenden Sachbezug bis zu einem Betrag von 0 €. Es führe aber weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten, soweit es den Nutzungsvorteil übersteige.
- 9 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 10 Die Kläger beantragen,  
  
das Urteil des Sächsischen FG vom 5. Februar 2014 4 K 2256/09 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 19. Februar 2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. November 2009 dahin zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 3.701,89 € herabgesetzt werden.
- 11 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 12 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

II.

- 13** Die Revision der Kläger ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen ( § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Das FG hat das vom Kläger gezahlte Nutzungsentgelt zu Recht nur in Höhe des geldwerten Vorteils aus der Nutzung des Dienstwagens für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte steuermindernd berücksichtigt.
- 14** 1. Der Senat hat die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge wegen Verletzung der Amtsermittlungspflicht ( § 76 Abs. 1 FGO ) im erstinstanzlichen Verfahren geprüft. Er erachtet die Rüge aber nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab ( § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 15** 2. Die Revision der Kläger hat auch in der Sache keinen Erfolg.
- 16** 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 [BFH 20.03.2014 - VI R 35/12] ; vom 13. Dezember 2012 VI R 51/11 , BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385 [BFH 13.12.2012 - VI R 51/11] ; vom 21. März 2013 VI R 31/10 , BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700 [BFH 21.03.2013 - VI R 31/10] ; VI R 42/12, BFHE 241, 180, [BFH 21.03.2013 - VI R 42/12] BStBl II 2013, 918, [BFH 21.03.2013 - VI R 42/12] und vom 6. Oktober 2011 VI R 56/10 , BFHE 235, 383, BStBl II 2012, 362 [BFH 06.10.2011 - VI R 56/10] ; 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, [BFH 21.03.2013 - VI R 31/10] BStBl II 2013, 700, [BFH 21.03.2013 - VI R 31/10] und vom 18. Dezember 2014 VI R 75/13 , BFHE 248, 336, BStBl II 2015, 670 [BFH 18.12.2014 - VI R 75/13] ). 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 [BFH 14.09.2005 - VI R 37/03] ). 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 [BFH 07.06.2002 - VI R 145/99] ). 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.
- 17** Nach diesen Maßstäben hat das FG den Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens im Streitfall zu Recht nach der Fahrtenbuchmethode bewertet.
- 18** 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.
- 19** 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.

- 20 3. Das FG hat den geldwerten Vorteil auch der Höhe nach zutreffend mit 0 € angesetzt.
- 21 a) Nach den nicht angegriffenen und den Senat daher bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG ( § 118 Abs. 2 FGO ) betrogen die durch das Kfz insgesamt entstandenen Aufwendungen im Streitjahr 12.623,24 €. Das FG hat das vom Kläger an seine Arbeitgeberin im Streitjahr gezahlte Nutzungsentgelt in Höhe von 6.033,72 € zu Recht nicht von den vorgenannten Aufwendungen abgezogen.
- 22 Zu den insgesamt entstandenen 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 [BFH 03.09.2015 - VI R 27/14] ). 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, [BFH 14.09.2005 - VI R 37/03] BStBl II 2006, 72, [BFH 14.09.2005 - VI R 37/03] m.w.N.; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 122; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 8 Rz 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 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 der Lohnsteuer-Richtlinien —LStR— 2005; R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 9 LStR 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, [BFH 14.09.2005 - VI R 37/03] BStBl II 2006, 72 [BFH 14.09.2005 - VI R 37/03] ).
- 23 Das vom Kläger gezahlte Nutzungsentgelt mindert nach diesen Maßstäben nicht die der Arbeitgeberin insgesamt entstandenen Aufwendungen für das dem Kläger zur Verfügung gestellte betriebliche Fahrzeug. Zöge man das Nutzungsentgelt 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 das Nutzungsentgelt verminderter (Teil-)Betrag dieser Aufwendungen.
- 24 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 35,39 % betrug. Hiernach beläuft sich der Wert für die private Nutzung des Fahrzeugs sowie für dessen Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf 4.467,36 € (12.623,24 € x 35,39 / 100).
- 25 c) Das vom Kläger an seine Arbeitgeberin gezahlte Nutzungsentgelt in Höhe von 6.033,72 € mindert den Wert dieses geldwerten Vorteils. Da das Nutzungsentgelt im Streitfall den Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung 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 das Nutzungsentgelt den Wert der privaten Dienstwagenutzung 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.
- 26 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 [BFH 07.11.2006 - VI R 95/04] ; 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; 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: "Krafffahrzeugstellung", 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 , Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2012, 1245; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25. Februar 2014 5 K 284/13 , EFG 2014, 896 , Revision VI R 24/14; 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 wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen Vorteil zu; der Arbeitnehmer wird durch die Zahlung des Nutzungsentgelts nicht bereichert, sondern vielmehr endgültig belastet.

- 27** 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, [BFH 16.02.2005 - VI R 46/03] zur verbilligten Überlassung von Wohnraum; vom 23. Juni 2005 VI R 124/99 , BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766, [BFH 23.06.2005 - VI R 124/99] 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, [BFH 26.07.2012 - VI R 30/09] zu Rabatten bei Jahreswagen, jeweils m.w.N.).
- 28** 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 Dienstwagenutzung sowie der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt.
- 29** (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, [BFH 07.05.2009 - VI R 37/08] und vom 17. September 2009 VI R 17/08 , BFHE 226, 317, BStBl II 2010, 299 [BFH 17.09.2009 - VI R 17/08] ). 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, [BFH 04.05.2006 - VI R 33/03] und vom 5. Juli 2007 VI R 58/05 , BFHE 218, 320, BStBl II 2007, 774 [BFH 05.07.2007 - VI R 58/05] ). 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, [BFH 17.09.2009 - VI R 17/08] BStBl II 2010, 299 [BFH 17.09.2009 - VI R 17/08] ). 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, [BFH 07.05.2009 - VI R 37/08] BStBl II 2010, 135 [BFH 07.05.2009 - VI R 37/08] ).

- 30** (2) Nach diesen Maßstäben handelt es sich bei dem Teil des Nutzungsentgelts, das den Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung übersteigt, nicht um negative Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Zahlung des Nutzungsentgelts erfolgt nicht, um den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens im Sinne eines "actus contrarius" rückgängig zu machen. Der Arbeitnehmer (Kläger) zahlt das Nutzungsentgelt vielmehr gerade deshalb, um den Vorteil überhaupt erst zu erlangen.
- 31** Soweit das Nutzungsentgelt 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. 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.
- 32** cc) Bei dem Nutzungsentgelt handelt es sich schließlich auch nicht um Werbungskosten.
- 33** 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, [BFH 23.03.2001 - VI R 175/99] und vom 22. Oktober 2015 VI R 22/14 , BFHE 251, 344, BStBl II 2016, 179 [BFH 22.10.2015 - VI R 22/14] ; Senatsbeschluss vom 2. Februar 2011 VI R 15/10 , BFHE 232, 494, BStBl II 2011, 456 [BFH 02.02.2011 - VI R 15/10] ; Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 21. September 2009 GrS 1/06 , BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, [BFH 21.09.2009 - GrS 1/06] 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, [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] und in BFHE 251, 344, BStBl II 2016, 179, [BFH 22.10.2015 - VI R 22/14] m.w.N.).
- 34** 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 [BFH 18.10.2007 - VI R 57/06] ) und VI R 59/06 (BFHE 219, 208, [BFH 18.10.2007 - VI R 59/06] BStBl II 2009, 200 [BFH 18.10.2007 - VI R 59/06] ) etwas anderes ergibt, hält der Senat daran nicht fest.
- 35** 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 Aufwendungen 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.

**36** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO .

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.