

VORLESUNGSUNTERLAGEN BETRIEBLICHE STEUERLEHRE TEIL IV: ÜBERSCHUSSEINKÜNFTE

INHALT:

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19

- 1.1. Schaubild: Arbeitslohn
- 1.2. Schaubild: Einkunftsermittlung § 19
- 1.3. Sachbezüge
- 1.4. Sachbezüge: Besonderheit Überlassung von Kfz, § 8 (2)
- 1.5. Kein Arbeitslohn
- 1.6. Vom Arbeitslohn abziehbare Beträge
 - 1.6.1. VersorgungsFB und Zuschlag, § 19 (2)
 - 1.6.2. Werbungskosten, § 9
 - 1.6.3. Werbungskostenpauschbeträge, § 9a
 - 1.6.4. erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten, § 9a Nr. 1a i.V.m. § 4f

2. Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20, neues Recht ab 2009

- 2.1. Hauptarten der Einkünfte aus Kapitalvermögen
- 2.2. Allgemeines zur Abgeltungssteuer:
- 2.3. Höhe der Abgeltungssteuer, § 32d (1)
- 2.4. Abgeltungssteuer vs. tarifliche ESt: Grenzsteuersatz
- 2.5. Bsp. Grenzsteuersatz / Durchschnittssteuersatz bei zVE von 15.000 €
- 2.6. Freistellungsauftrag
- 2.7. Einkünfte aus KapVerm, die nicht der KapESt unterliegen.
 - 2.7.1. Bsp. für Kapitaleinkünfte, die nicht der KapESt unterliegen mit gesondertem Steuersatz von 25 %
 - 2.7.2. Bsp. für Kapitaleinkünfte, die nicht der KapESt unterliegen ohne gesonderten Steuersatz von 25 %
- 2.8. Besonderheit bei Privatdarlehen (§ 32d (2) Nr. 1)
- 2.9. Besonderheit Lebensversicherung
- 2.10. Übersicht Abgeltungssteuer / individuelle ESt

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21

- 3.1. Ermittlung der Einkünfte
- 3.2. Einnahmen
- 3.3. Werbungskosten
 - 3.3.1. Schuldzinsen
 - 3.3.2. AfA
 - 3.3.3. Erhaltungs- und Herstellungsaufwand
 - 3.3.4. Sonstige WK
 - 3.3.5. WK bei gemischt genutzten Gebäuden

4. sonstige Einkünfte, § 22

- 4.1. Einkünfte im Sinne des § 22
- 4.2. Einkünfte aus den gesetzlichen Rentenversicherungen
- 4.3. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, §§ 22 Nr. 2, 23

5. Anhang (zur Überlassung eines Dienstwagens)

- 5.1. BMF-Schreiben vom 23.10.2008 (Nichtanwendungserlass zu den u.g. Urteilen)
- 5.2. BFH-Urteil - VI R 68/05 - vom 04.04.2008
- 5.3. BFH-Urteil - VI R 85/04 - 04.04.2008

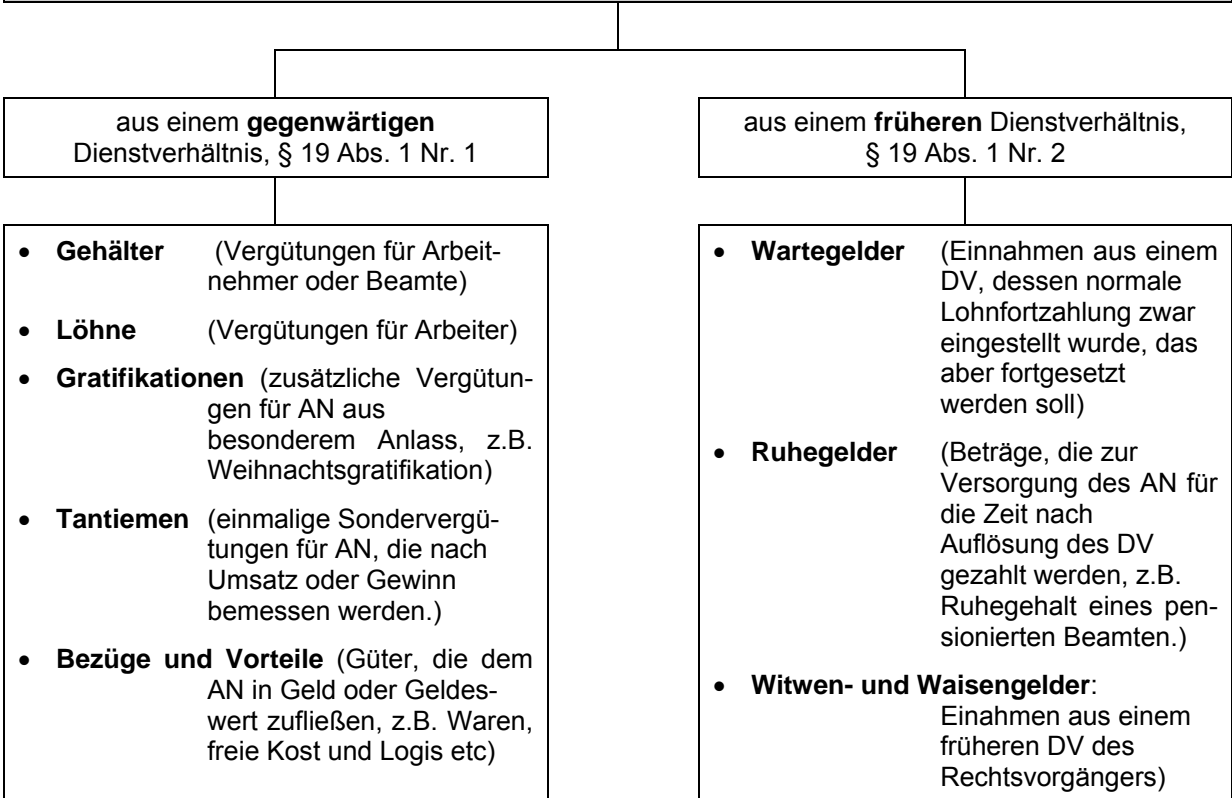
6. Übungsaufgaben

1. Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit, § 19

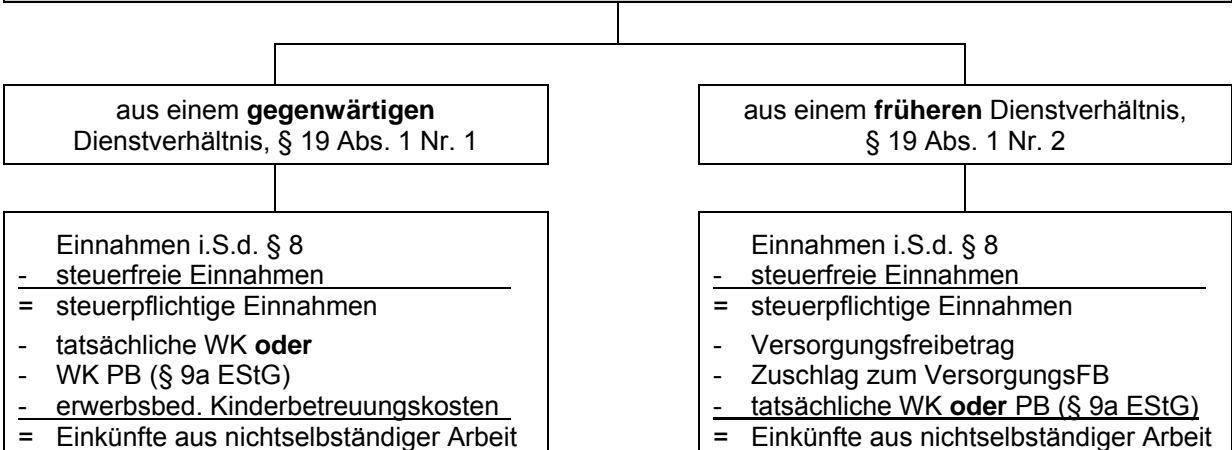
Arbeitnehmer: beziehen aus einem laufenden oder früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn, vgl. auch § 1 LStDV

Arbeitslohn: sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die dem AN aus dem Dienstverhältnis zufließen, vgl. § 8 EStG und § 2 Abs. 1 LStDV.

1.1. Arbeitslohn



1.2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit



1.3. Sachbezüge

Fließt dem AN Arbeitslohn in Form von Sachbezügen zu, so sind diese dem laufenden Arbeitslohn zuzurechnen.

Bewertung: Gem. § 8 (2) S. 1 EStG sind sie mit am Abgabeort üblichen Endpreis anzusetzen

- Ausnahme: - Freigrenze gem. § 8 (2) S. 9 in Höhe von 44 € im Kalendermonat
- Bezug von Waren: gem. § 8 (3) werden dem AN (verbilligt oder umsonst) überlassene Waren mit dem um 4% geminderten Endpreis bewertet. Arbeitslohn ist dann der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Geldwert und dem vom AN gezahlten Entgelt.
Hiervon wird ein Rabattfreibetrag vom 1.080 € pro Kalenderjahr abgezogen.

1.4. Besonderheit Sachbezug: Überlassung von Kfz, § 8 (2)

Wenn ein AN seinen Dienstwagen auch privat nutzen darf, so ist der geldwerte Vorteil entweder nach der 1 % - Regelung oder mithilfe eines Fahrtenbuches ermitteln.

1.4.1. 1%-Regelung

Der Bruttolistenpreis des Kfz zum Zeitpunkt der Erstzulassung wird auf volle 100 € abgerundet und mit monatlich 1 % als geldwerter Vorteil für die private Nutzung angesetzt.

Darf das Kfz auch für Fahren Wohnung-Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der Wert um jeden Entfernungskilometer um 0,03 % des Bruttolistenpreises (R 8.1 (9) LStR 2008).

1.4.2. Fahrtenbuchmethode

Die tatsächlichen Aufwendungen (Benzin, Reparaturen, Inspektionen, AfA etc.) werden anhand von Belegen ermittelt und ins Verhältnis zu den dienstlich bzw. privat veranlassten Fahrten gesetzt, die durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ermittelt werden.

1.5. Kein Arbeitslohn sind z.B.

- Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, z.B. das Einrichten einer Teeküche
- übliche Zuwendungen bei **Betriebsveranstaltungen** (z.B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern etc) bis zu einem Höchstbetrag von **110 € (Freigrenze)** je teilnehmendem AN, R 19.5 (4). Übliche Zuwendungen sind hierbei Aufwendungen für Speisen, Getränke, Übernahme von Übernachtungs- und Fahrtkosten, Eintrittskarten und Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z.B. für Räume und Musik.
- übliche **Aufmerksamkeiten** (Blumen, Pralinen, Buch) zu besonderen persönlichen Anlässen wie z.B. Geburtstag **bis 40 € (Freigrenze)**, R 19.6. Geldzuwendungen – auch geringe – sind stets Arbeitslohn.
- Sachbezüge, soweit sie die Freigrenze von 44 € nicht übersteigen, § 8 (2), vgl. oben

Zu den steuerfreien Einnahmen gehören z.B.:

- Arbeitslosengeld, § 3 Nr. 2 EStG (beachte jedoch Progressionsvorbehalt, § 32b (1) Nr. 1. a)
- Elterngeld nach dem BundeselterngeldG (beachte jedoch ebenfalls § 32b (1) Nr. 1. j)
- Vorteile eines AN aus der privaten Nutzung von betrieblichen PC und Telekommunikationsgeräten, § 3 Nr. 45
- Trinkgelder, § 3 Nr. 51

1.6. Vom Arbeitslohn abziehbare Beträge

- 1.) Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag, § 19 (2)
- 2.) Werbungskosten, § 9 oder
- 3.) Arbeitnehmer-Pauschbetrag, § 9a Nr. 1. a)
- 4.) Pauschbetrag für Versorgungsbezüge, § 9a Nr. 1. b)
- 5.) erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten, § 9a Nr. 1. a) i.V.m. § 4f

1.6.1. Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag, § 19 (2)

Neben beamtenrechtlichen Pensionen sind bei AN der Privatwirtschaft Betriebspensionen (z.B. wegen Erreichen einer Altersgrenze oder verminderter Erwerbsfähigkeit) Versorgungsbezüge.

Achtung: Renten sind keine Versorgungsbezüge (sondern Einkünfte § 22)

Bei der Berechnung der Höhe des Versorgungsfreibetrages ist das Jahr des erstmaligen Versorgungsbeginns maßgeblich. Es gilt das „Kohortenprinzip“, d.h. alle AN / Beamte, die in einem Jahr erstmalig Versorgungsbezüge erhalten, bekommen den gleichen %-Satz als VersorgungsFB, der sich im Laufe ihres Lebens nicht mehr verändert. Die Höhe (%-Satz bzw. Höchstbetrag) und der Zuschlag zum VersorgungsFB können der Tabelle des § 19 (2) entnommen werden.

Spätere Anpassungen der Versorgungsbezüge (z.B. durch Pensionserhöhung) führen nicht zu einer Neuberechnung des VersorgungsFB.

Der VersorgungsFB, der Höchstbetrag und der Zuschlag sind zu 12teln und nur auf volle Monate zu berechnen, falls nicht das volle Jahr über Versorgungsbezüge bezogen werden.

1.6.2. Werbungskosten, § 9

Def.: WK sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, § 9 (1).
Hinweis: Die o.g. Definition bzw. § 9 gilt bei allen Überschusseinkunftsarten (§ 2 (2) Nr. 2: Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

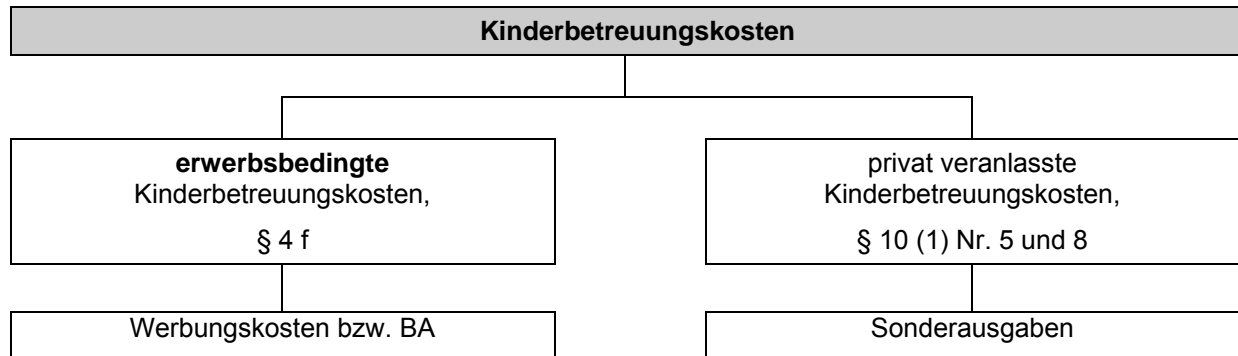
- Bsp.:
- Beiträge zu Berufsverbänden / Gewerkschaften
 - Aufwendungen für Arbeitsmittel, z.B. Werkzeuge oder typische Berufskleidung
 - AfA
 - GWG (anders als § 6 (2) S. 1-3) sind bis zu einer Höhe von 410 € (netto → zuzüglich 19 % USt = 487,90 €) sofort abzugsfähig, § 9 (1) Nr. 7
 - Dienstreisen für jeden gefahrenen Kilometer 0,30 €
 - Mehraufwendungen für Verpflegung, z.B. bei Dienstreisen oder bei doppelter Haushaltsführung
 - Abwesenheitszeiten von der Wohnung:
 - 8 – 14 Stunden: = 6 €
 - 14 – 24 Stunden: = 12 €
 - ab 24 Stunden: = 24 €
 - Fortbildungskosten in einem ausgeübten und erlernten Beruf (z.B. Bäckergehilfe / Bäckermeister. [Ausbildungskosten (z.B. Erststudium, Nachholung Abitur etc.) sind Kosten der privaten Lebensführung, die im Rahmen von Sonderausgaben bis 4.000 € abgezogen werden können.]
 - Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte waren gem. § 9 (2) Fassung 2008 grundsätzlich keine Werbungskosten mehr, konnten aber ab dem 21. Entfernungskilometer wie WK mit 0,30 € pro Entfernungskilometer geltend gemacht werden. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Regelung für nicht verfassungsmäßig erklärt, so dass nunmehr Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte ab dem ersten Entfernungskilometer Werbungskosten sind.
Ggf. greift jedoch die Höchstgrenze von 4.500 € gem. § 9 (2) S. 2.

1.6.3. Arbeitnehmer-PB und PB für Versorgungsbezüge, § 9 a S. 1 Nr. 1. a) und b)

Falls die tatsächlichen Werbungskosten eines AN unter 920 € liegen, wird der Pauschbetrag von 920 € angesetzt.

Der Pauschbetrag für Versorgungsbezüge beträgt 102 €.

1.6.4. erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten, § 9a Nr. 1. a) i.V.m. § 4f



Kinderbetreuungskosten können z.B. sein:

Kindergarten- oder Kinderhortbeiträge, Aufwendungen für Tagesmütter, Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt, soweit diese Kinder betreut, Aufwendungen für die Beaufsichtigung von Kindern bei Erledigung der Hausaufgaben etc.

Voraussetzungen:

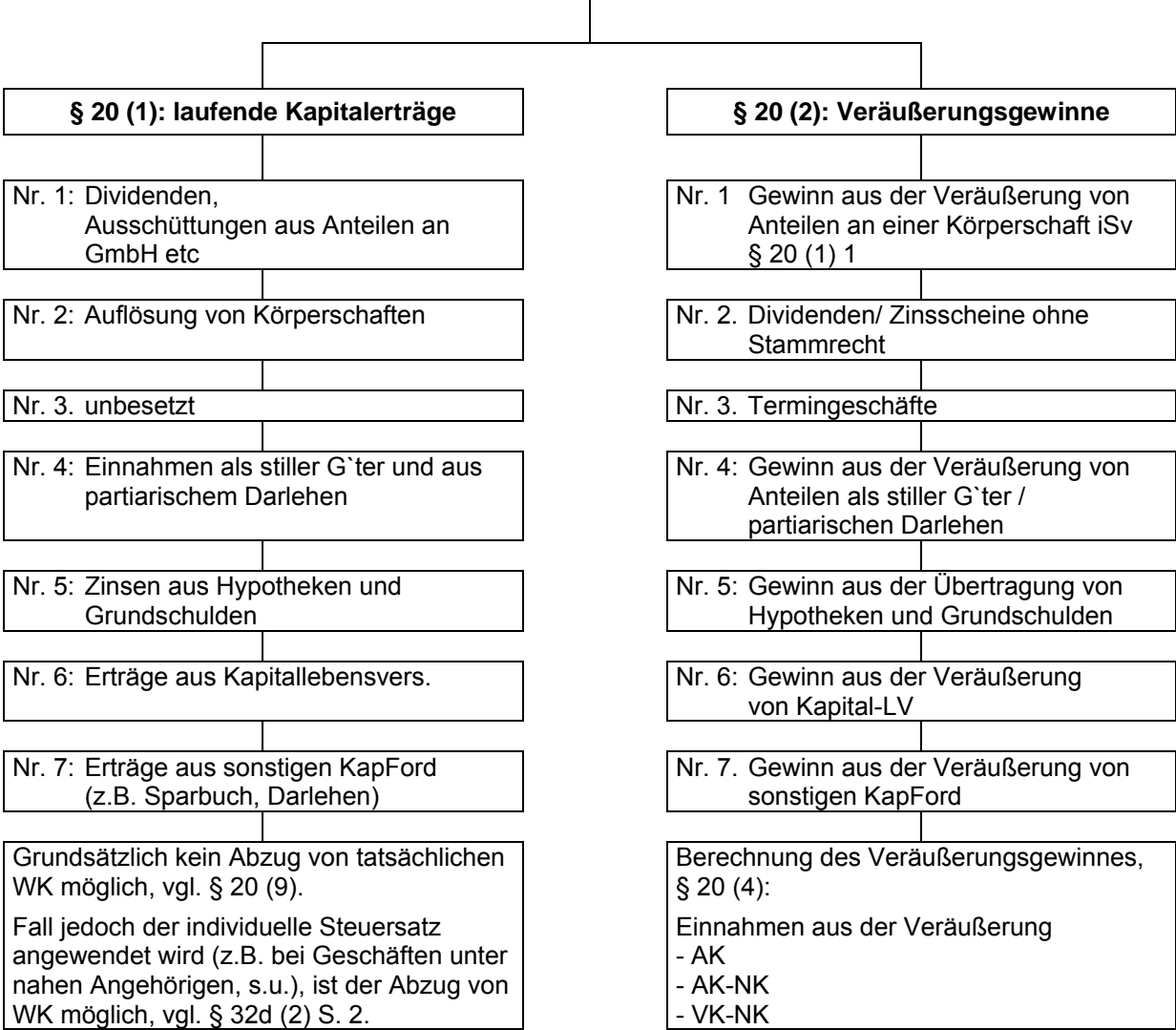
- Das Kind muss zum Haushalt des Stpfl. gehören
- Es muss sich um ein Kind i.S.v. § 32 (1) handeln
- Das Kind darf das 14. Lebensjahr nicht vollendet haben (oder muss wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahr eingetretenen Behinderung (körperlich / geistig) außerstande sein, sich selbst zu unterhalten)
- Der Stpfl. muss erwerbstätig sein (mindestens 10 Stunden wöchentlich)
- Bei verheirateten Stpfl. müssen beide Elternteile erwerbstätig sein
- Die Aufwendungen müssen mittels Rechnung / Zahlungsbeleg nachgewiesen werden.

Folge:

2/3 der Kinderbetreuungskosten, jedoch höchstens 4.000 €, sind wie Werbungskosten abzugsfähig.

2. Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20, neues Recht ab 2009

2.1 Hauptarten der Einkünfte aus KapVerm



Es gilt jedoch gem. § 20 (8) ein Subsidiaritätsprinzip : Soweit die Einkünfte zu den Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder V+V gehören, sind sie diesen Einkünften zuzurechnen.

2.2. Allgemeines zur Abgeltungssteuer:

Für Kapitalerträge im Sinne von § 20, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, ist die ESt grundsätzlich mit dem Steuerabzug abgegolten, § 43 (5). Die KapESt beträgt gem. § 32d (1) 25 % zuzüglich Soli und ggf. KiSt.

2.3. Höhe der Abgeltungssteuer, § 32d (1):

einheitlicher Steuersatz: 25 %
 + 5,5 % Soli = 26,38
 + ggf. KiSt (9 %) = 27,99¹

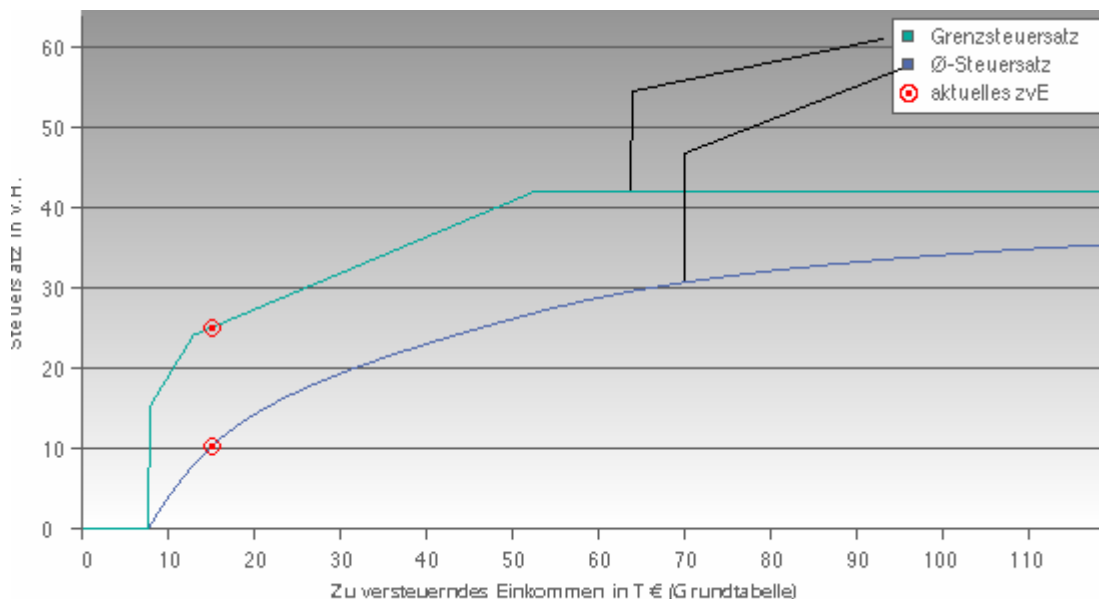
Im Gegenzug ist ein Abzug von tatsächlichen Werbungskosten nicht mehr möglich. Statt dessen wird gem. § 20 (9) ein Sparerpauschbetrag von 801 € gewährt (= Höhe der "Freistellungsbescheinigung").

"Abgeltungssteuer" bedeutet, dass die Kapitalerträge, die der KapESt unterlegen haben, bei der Ermittlung der Einkünfte außer Betracht bleiben, sie müssen auch nicht in der Einkommensteuererklärung angegeben werden, vgl. § 32d (3).

2.4. Abgeltungssteuer vs. tarifliche ESt: Grenzsteuersatz

Hiervon gibt es jedoch Ausnahmen, z.B. können Stpfl. gem. § 32d (6) beantragen, dass die Einkünfte aus KapVerm. den Einkünften aus § 2 hinzugerechnet werden und der tariflichen ESt unterworfen werden. Dies ist insbesondere dann sinnvoll, wenn der persönliche Grenzsteuersatz unterhalb von 25 % liegt. Die Finanzverwaltung führt in diesen Fällen eine Günstigerprüfung durch und unterwirft die Einkünfte aus Kapitalvermögen dann entweder der tariflichen ESt oder der besonderen ESt nach § 32d (1).

2.5. Bsp. Grenzsteuersatz / Durchschnittssteuersatz bei zVE von 15.000 €²



→ Die Abgeltungssteuer ist idR ab einem zVE von 15.000 € (bei Eheleuten: 30.000 €) günstiger, da dann der Grenzsteuersatz, der angibt, mit welchem Prozentsatz ein zusätzliches Einkommen besteuert wird, $\geq 25\%$ ist.

¹ KiSt ist eigentlich als Sonderausgabe abzugsfähig. Da die KapErträge mit der Abgeltungssteuer jedoch vollständig abgegolten sind, ist auch ein Abzug der einbehaltenen KiSt als SA nicht mehr möglich. Daher hat der Gesetzgeber bei der KiSt die Minderungswirkung eines fiktiven SA-Abzuges berücksichtigt. Ohne Minderungswirkung würde der Steuersatz insgesamt 28,63 % betragen.

Falls eine Veranlagung mit individuellem Steuersatz erfolgt (z.B. Günstigerprüfung, siehe unten), ist die bereits einbehaltene KiSt (wie üblich) als SA abzugsfähig.

² kann für jedes zVE unter <https://www.abgabenrechner.de/> ermittelt werden.

2.6. Freistellungsauftrag

Ferner kann es sinnvoll sein einen Antrag auf Günstigerprüfung zu stellen, wenn der SparerPB [§ 20 (9)] nicht optimal ausgenutzt wurde.

Bsp.: Freistellungsauftrag Bank A: 200 €, Zinseinnahmen 400 €
Freistellungsauftrag Bank B: 601 €, Zinseinnahmen 400 €

⇒ Wenn es sich um die einzigen Einkünfte aus KapVerm. handelt, müsste der obige Stpf. keine ESt auf seine KapEinkünfte bezahlen, da die Einkünfte mit 800 € insgesamt unter dem SparerPB von 801 € liegen. Er hat jedoch seinen Freistellungsauftrag ungünstig gesplittet, so dass die Bank A auf 200 € Zinsertrag KapESt einbehalten muss. Um diesen Betrag zurück zu erhalten, kann A gem. § 32d (4) seine Einkünfte aus § 20 in seiner Einkommensteuererklärung erklären. Das FA wird eine Günstigerprüfung vornehmen und die bereits einbehaltene KapESt als ESt-VZ berücksichtigen³

2.7. Einkünfte aus KapVerm, die nicht der KapESt unterliegen.

Es unterliegen jedoch nicht alle Einkünfte aus Kapitalvermögen der KapESt. Welche Einkünfte genau davon betroffen sind, wird in § 43 aufgelistet.

Kapitalerträge, die nicht der KapESt unterliegen haben (z.B. Privatdarlehen, siehe unten oder ausländische KapErträge), müssen gem. § 32d (3) in der Einkommensteuererklärung angegeben werden.

2.7.1. Bsp. für Kapitaleinkünfte, die nicht der KapESt unterliegen mit gesondertem Steuersatz von 25 %

A gewährt B ein privates Darlehen in Höhe von 1 Mio € und erhält Zinsen i.H.v. 50.000 €. A's persönlicher Steuersatz liegt bei 40 %.

⇒ Es handelt sich um Kapitaleinkünfte gem. § 20 (1) Nr. 7.

Da der Schuldner der KapErträge (Darlehensnehmer) kein Kreditinstitut i.S.v. § 43 (1) Nr. 7b ist, ist er jedoch nicht verpflichtet, KapESt einzubehalten und abzuführen.

⇒ steuerliche Behandlung bei A: Einkünfte aus § 20 (1) Nr. 7, welche gem. § 32d (1) dem gesonderten Steuertarif von 25 % unterliegen.

Technik: da keine KapESt einbehalten worden ist und somit keine Abgeltungswirkung eintreten konnte, muss A die Einkünfte in seiner Steuererklärung als Einkünfte aus KapVerm erklären, § 32d (3). Sie werden jedoch lediglich mit dem gesonderten Steuersatz von 25 % berücksichtigt:

Einnahmen aus § 20:	50.000 €
- SparerPB § 20 (9)	- 801 €
= Einkünfte	= 49.199 €

Steuersatz 25 %⁴ = 12.299 € ESt

2.7.2. Bsp. für Kapitaleinkünfte, die nicht der KapESt unterliegen ohne gesonderten Steuersatz von 25 %

Fall wie oben, allerdings sind A und B miteinander verheiratet.

⇒ wie oben: Es handelt sich um Kapitaleinkünfte gem. § 20 (1) Nr. 7.

Da der Schuldner der KapErträge (Darlehensnehmer) kein Kreditinstitut i.S.v. § 43 (1) Nr. 7b ist, ist er jedoch nicht verpflichtet, KapESt einzubehalten und abzuführen.

⇒ steuerliche Behandlung bei A: Einkünfte aus § 20 (1) Nr. 7, welche jedoch gem. § 32d (2) Nr. 1a) nicht dem gesonderten Steuertarif von 25 % unterliegen, da A und B nahe stehende Personen sind. Daher werden in diesem Fall die Einkünfte aus § 20 den „anderen“ Einkünften gem. § 2 hinzugerechnet und unterliegen dem individuellen Steuersatz von hier 40 %.

³ Voraussetzung hierfür ist, dass der Stpf. eine ordnungsgemäße Steuerbescheinigung der Bank vorlegt, in der die einbehaltene KapESt ausgewiesen ist.

⁴ ohne Soli und ggf. KiSt

2.8. Besonderheit bei Privatdarlehen (§ 32d (2) Nr. 1)

Privatdarlehen an

- eine nahe stehende Person oder
- eine PG, an der der Gläubiger der Kapitalerträge (oder eine diesem nahstehende Person) beteiligt ist oder
- eine nahe stehende KapGes. (= Beteiligung mindestens 10 %):

- Erklärungspflicht
- tatsächlicher WK-Abzug
- insoweit kein SparerPB
- KiSt ist als SA abzugsfähig

2.9. Besonderheit Lebensversicherung

§ 20 (1) Nr. 6 regelt die Besteuerung von Versicherungsleistungen aus Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht und Kapitallebensversicherungen bei Abschluss des Vertrages nach dem 31.12.2004 (Neuverträge) im Erlebensfall oder bei Rückkauf des Vertrages⁵.

Nach § 20 (2) Nr. 6 ist auch die Veräußerung von Rentenversicherungen mit und ohne Kapitalwahlrecht und von Lebensversicherungen mit Sparanteil steuerpflichtig.

Berechnung des Veräußerungsgewinnes:

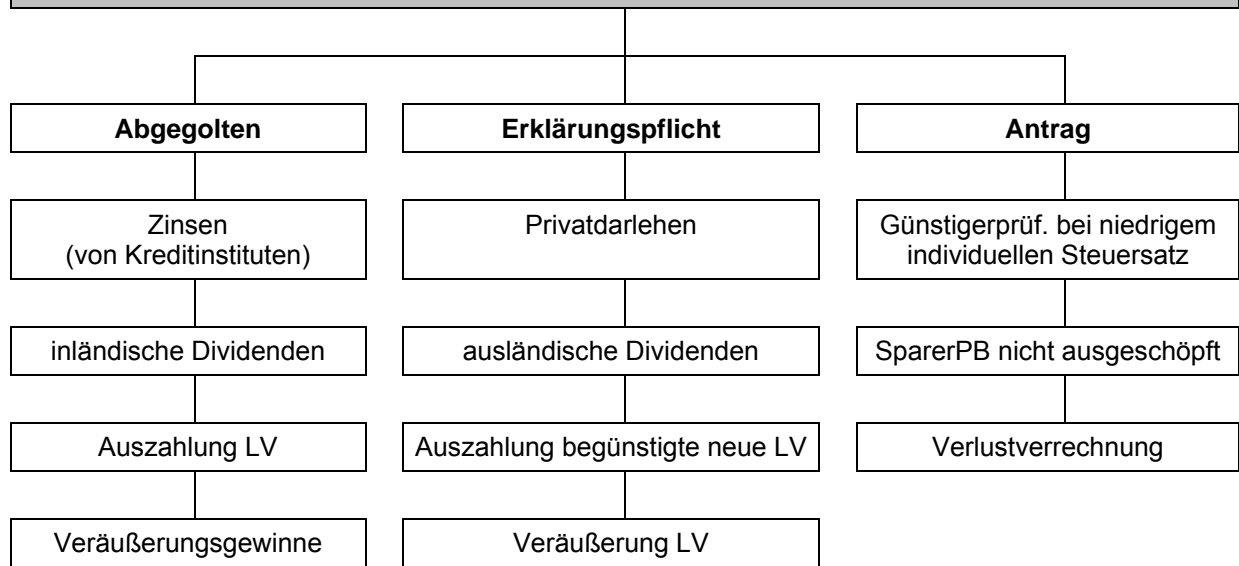
- Veräußerungspreis
- VeräußerungsNK (§ 20 (4) S. 1)
- AK (§ 20 (4) S. 4, 2. HS)
- AK-Nebenkosten (§ 20 (4) S. 1)
- während der eigenen Besitzzeit entrichtete Beiträge (§ 20 (4) S. 4, 1. HS)
- = steuerpflichtiger Gewinn

Der Gewinn unterliegt nicht dem KapEStAbzug und ist somit gemäß § 32d (3) zwingend in der ESt-Erklärung anzugeben. Dennoch ist eine Veranlagung zum gesonderten Steuersatz i.H.v. 25 % möglich.

Hinweis: Die Versicherungsgesellschaft muss das zuständige FA des Veräußerers informieren und dem Veräußerer die bisher entrichteten Beiträge mitteilen.

⁵ Zur steuerlichen Behandlung vgl. auch BMF vom 22.12.2005 zur „Neuregelung der Besteuerung der Erträge aus nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG steuerpflichtigen Versicherungen durch das Alterseinkünftegesetz“.

2.10. Übersicht Abgeltungssteuer / individuelle ESt



3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21

Berücksichtigt werden nur Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken, die zum Privatvermögen gehören. Gehört das Grundstück zum Betriebsvermögen, so sind die Einnahmen der jeweiligen Gewinneinkunftsart (§§ 13, 15 oder 18) zuzurechnen, § 20 (3).

Ferner führt die Vermietung oder Verpachtung von Schiffen, beweglichem BV oder von Rechten etc. zu Einkünften aus § 21.

3.1. Ermittlung der Einkünfte

Einnahmen aus V+V (Zuflussprinzip, § 11)
- Werbungskosten, § 9 (kein PB)
= Einkünfte aus V+V, § 21

3.2. Einnahmen

Zu den Einnahmen gehören Mieteinnahmen, Einnahmen von Nebenkostenvorauszahlungen, Einnahmen für die Vermietung von Garagen, Werbeflächen etc.

Verbilligte Überlassung z.B. an Angehörige, § 21 (2):

liegt vor, wenn das Entgelt < 56% der ortsüblichen Miete (Kaltmiete und umlagefähige Nebenkosten) beträgt.

Rechtsfolge: Einnahmen aus V+V, jedoch werden die WK anteilig gekürzt.

3.3. Werbungskosten

3.3.1. Schuldzinsen

sofern ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Schuldzinsen und den Einnahmen aus V+V besteht.

Zu den WK gehören auch: Geldbeschaffungs- und Finanzierungsnebenkosten, z.B. Maklerprovision, Grundbuch- und Notargebühren im Zusammenhang mit der Eintragung einer Grundschuld oder Hypothek im Grundbuch, Darlehnsabgelder (Damnum/Disagio), sofern „marktüblich“, vgl. § 11 (2) S.4.

Die Finanzverwaltung geht von einer „Marktüblichkeit“ aus, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens 5 Jahren ein Damnum in Höhe von höchstens 5 % vereinbart worden ist (sonst gilt § 11 (2) S. 3). Falls das Abgeld höher ist, muss der Restbetrag auf den Zeitraum der Zinsfestschreibung oder, falls diese fehlt, auf die Laufzeit des Darlehens verteilt werden.

3.2.1. Sonstige WK

Zu den sonstigen WK gehören z.B. die umlagefähigen Nebenkosten wie Grundsteuer, Müllabfuhr-Wasser- und Straßenreinigungsgebühren, Kosten für die Zentralheizung, Warmwasserversorgung, den Fahrstuhlbetrieb und die Hausbeleuchtung, Schornsteinfeger, Beiträge zu Hausversicherungen wie Brand-, Haftpflicht- oder Wasserschadensversicherung, Kosten eines Hausmeisters etc. Auch Ausgaben für den Hausbesitzerverein oder die Hausverwaltung gehören zu den WK (sind jedoch keine umlagefähigen NK).

Keine WK sind Hausratversicherung und z.B. Instandhaltungsrücklagen bei einer vermieteten Eigentumswohnung. Bei den aus dieser Rücklage bestrittenen Reparaturkosten handelt es sich jedoch um WK.

3.2.2. AfA

Es gelten die AfA-Regelungen des § 7 (4) ff, vgl. Skript Teil III Nr. 4.

3.2.3. Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

Bis zur Fertigstellung eines Gebäudes gehören die Aufwendungen grds. zu den Herstellungskosten und werden bei Vermietung über die AfA jährlich abgeschrieben.

Nach Fertigstellung wird zwischen sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand und nachträglichen Herstellungskosten unterschieden.

Def. Erhaltungsaufwand: Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen (R 21.1 (1) EStR 2005).

→ Aufwendungen, die idR durch die gewöhnliche Nutzung des Gebäudes veranlasst werden.

Bsp.: Reparaturen, Erneuerung des Daches, des Anstriches des Hauses oder der Heizungsanlage.

(Hinweis: bei größeren Erhaltungsaufwendungen wie z.B. der Erneuerung des Daches *kann* der Stpfl. die Kosten auf zwei bis fünf Jahre verteilen, § 82b EstDV)

Def. Herstellungsaufwand: Aufwendungen, die für die Erweiterung oder dafür entstehen, dass eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung erreicht wird.

Bsp.: Anbau eines Wintergartens, Erneuerung der Heizungsanlage von Kohleöfen zur Gaszentralheizung oder Erneuerung der Fenster von einfachverglasten Holzfenstern zu thermopenverglasten Kunststofffenstern, da hier der Gebrauchswert des Wohngebäudes wesentlich erhöht wird.

Zeitliche Komponente: anschaffungsnahe Herstellungskosten: gem. § 6 (1) Nr. 1a S. 1 gehören Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu den Herstellungskosten, wenn sie innerhalb von 3 Jahren Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und wenn die Aufwendungen (ohne USt) 15 % der AK des Gebäudes übersteigen.

Betragsmäßige Komponente: Betragen die Aufwendungen für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 € (ohne USt), so sind die Aufwendungen auf Antrag stets als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zu behandeln, R 21.1 (1) EstR 2005.

3.2.4. WK bei gemischt genutzten Gebäuden

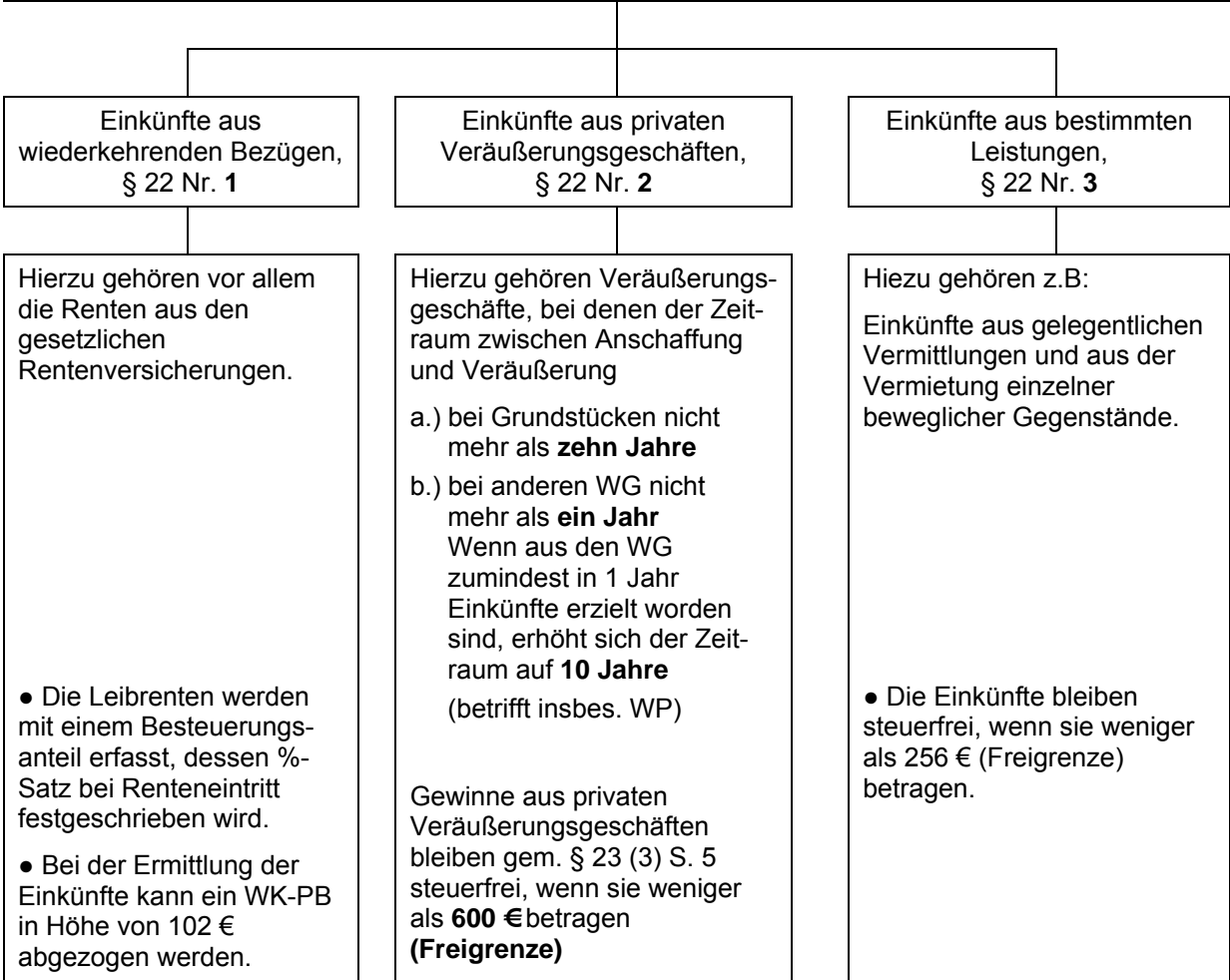
Bsp.: Ein Gebäude wird zT vermietet und z.T. selbst bewohnt. Die Einnahmen aus dem vermieteten Teil sind Einnahmen aus § 21.

Die WK, die nicht einem bestimmten Gebäudeteil zugeordnet werden können (z.B. Schuldzinsen), werden entsprechend der Nutzung aufgeteilt.

WK, die einem bestimmten Gebäudeteil zugeordnet werden können (z.B. Reparaturen), werden dem Gebäudeteil zugeordnet, den sie betreffen.

4. sonstige Einkünfte, § 22

4.1 Einkünfte im Sinne des § 22



4.2. Einkünfte aus den gesetzlichen Rentenversicherungen

Versicherte, die aufgrund eigener Betragsleistungen eine Rente beziehen, erzielen sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1.

Zu versteuern ist die Bruttorente und nicht der Auszahlungsbetrag.

Bsp. Bruttorente	1.000
- Krankenversicherungsbeitrag 14,4 %	- 144
+ Zuschuss zur Krankenversicherung 7,2 %	+ 72
= Auszahlungsbetrag (Nettorente)	= 928

Auch hier (vgl. Versorgungsbezüge, § 19) erfolgt die Besteuerung nicht in voller Höhe, sondern nach dem Kohortenprinzip ansteigend bis 100 % bei Renteneintritt im Jahr 2040. Der jeweils maßgebliche Prozentsatz kann der Tabelle in § 22 Nr. 1 S. 3 Nr. a) Doppelbuchstabe aa) entnommen werden.

Der ermittelte Teil der Rente, der nicht zu versteuern ist, wird betragsmäßig festgeschrieben, was zur Folge hat, dass im Fall von Rentenerhöhungen der Erhöhungsbetrag voll der Besteuerung unterliegt.

Maßgebend für diese Festschreibung ist das Jahr, das auf den erstmaligen Rentenbeginn folgt.

Bsp: A bezieht seit dem 01.09.2007 eine monatliche Rente von 1.000 €. Zum 01.07.2009 erfolgt die regelmäßige Anpassung der Rente um 15 € monatlich. Wie hoch sind seine steuerpflichtigen Einnahmen aus § 22 Nr. 1 in den Jahren 2007, 2008 und 2009?

→ 2007:	Renteneintritt 01.09.2007 = 4 Monate x 1.000 €	4.000 €
	Besteuerungsanteil 54 %, d.h. 46 % steuerfrei	- 1.840 €
	steuerpflichtige Teil der Rente (54 %):	= 2.160 €
2008:	12 Monate x 1.000 € =	12.000 €
	davon 46 % steuerfrei	- 5.520 €
	steuerpflichtiger Teil der Rente (54 %):	= 6.480 €
2009	6 Monate x 1.000 € und 6 Monate x 1.015 €	12.090 €
	abzüglich des im Jahr 2008 festgeschriebenen steuerfreien Betrages („Rentenfreibetrag“)	- 5.520 €
	steuerpflichtiger Teil der Rente	= 6.570 €

Von den steuerpflichtigen Einnahmen ist zur Berechnung der Einkünfte noch der WK-PB von 102 € (§ 9a S. 1 Nr. 3) abzuziehen, wenn keine höheren WK nachgewiesen werden.

4.3. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, §§ 22 Nr. 2, 23

Maßgeblich für die Frage, ob die Veräußerung von privaten Wirtschaftsgütern oder Grundstücken den privaten Veräußerungsgeschäften i.S.v. § 23 (früher: „Spekulationsgeschäfte“) zuzurechnen ist, ist der Zeitraum, der zwischen Anschaffung und Veräußerung liegt:

bei Grundstücken:	einschließlich innerhalb dieser Frist erstellten Gebäudeteile nicht mehr zehn Jahre
bei anderen WG:	nicht mehr als ein Jahr / ggf. nicht mehr als zehn Jahre, § 23 (1) 2 Die zehnjährige Frist gilt dann, wenn aus der Nutzung des WG zumindest ein Jahr lang Einkünfte erzielt werden. Dies betrifft nicht Wertpapiere → § 20 (2)

Maßgeblich für die Berechnung der Frist ist jeweils der Abschluss der Kaufverträge.

Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes:

Veräußerungspreis
- ursprüngliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- WK (Veräußerungskosten)
= Gewinn / Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften

Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der Gesamtgewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften im KJ weniger als **600 €** (Freigrenze) betragen hat, § 23 (3) S. 5.

Bei Ehegatten verdoppelt sich die Freigrenze nicht, d.h. wenn ein Ehegatte keine oder nur sehr geringe Veräußerungsgeschäfte getätigt hat, kann seine verbleibende Freigrenze nicht auf den anderen Ehepartner übertragen werden.

Besonderheiten bei Grundstücken:

- Nach § 23 (1) Nr. 1 S. 3 ist der Verkauf von Grundstücken innerhalb der zehnjährigen Behaltensfrist dann steuerunschädlich, wenn das Grundstück
 - im Zeitraum zwischen Anschaffung/Fertigstellung und der Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde oder
 - im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist.
- Nach § 23 (3) S. 4 mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten noch um die AfA (auch erhöhte AfA und Sonderabschreibungen).

5. Anhang zur Überlassung von Dienstwagen

5.1. Anhang: BMF-Schreiben vom 23.10.2008



Bundesministerium
der Finanzen

Normgeber: Bundesministerium der Finanzen
Aktenzeichen: IV C 5-S 2334/08/10010, 2008/0570272
Fassung vom: 23.10.2008
Gültig ab: 23.10.2008
Norm: § 8 Abs 2 EStG

Überlassung von Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG);

Anwendung der Urteile des BFH - VI R 85/04 - und - VI R 68/05 - vom 4. April 2008

Erörterungen in den Sitzungen LSt II/2008 zu TOP 2b und LSt III/2008 zu TOP 8

Zu den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 4. April 2008 - VI R 85/04 - und - VI R 68/05 - gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Die Rechtsgrundsätze der Urteile werden von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht geteilt. Das BFH-Urteil - VI R 85/04 - ist nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Das BFH-Urteil - VI R 68/05 - ist im Ergebnis im Wege der nachfolgenden Billigkeitsregelung anzuwenden.

Wird der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten typisierend nach der 1%-Regelung besteuert, so ist der geldwerte Vorteil um monatlich 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu erhöhen, wenn das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden kann (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Der BFH vertritt in seinen Urteilen vom 4. April 2008 - VI R 85/04 - und - VI R 68/05 - die Auffassung, dass der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG nur zur Anwendung kommt, wenn der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt. Wird dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen auch für diese Fahrten überlassen, so besteht laut BFH ein Anscheinsbeweis für eine entsprechende Nutzung. Wird der Dienstwagen auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur auf einer Teilstrecke eingesetzt, beschränkt sich der Zuschlag nach der Auffassung des BFH (Urteil - VI R 68/05 -) auf diese Teilstrecke. Der Anscheinsbeweis, dass der Arbeitnehmer den Dienstwagen für die Gesamtstrecke nutze, sei entkräftet, wenn für eine Teilstrecke eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt werde. Wird der Dienstwagen einmal wöchentlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, so hängt der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG laut BFH (Urteil - VI R 85/04 -) von der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten ab. Zur Ermittlung des Zuschlags sei eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG je Entfernungskilometer vorzunehmen.

Eine solche auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abstellende Auslegung der Vorschrift § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG entspricht weder dem Wortlaut noch dem Zweck des Gesetzes.

§ 8 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG lassen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur zwei Methoden zu: Die pauschale Nutzungswertermittlung (1%-Regelung) und die individuelle Nutzungswertermittlung (Fahrtenbuchmethode).

Der Umfang der tatsächlichen Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist für die Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG unerheblich, denn nach dem Gesetzeswortlaut („kann ... genutzt werden“) und dem Zweck des Gesetzes, kommt es allein darauf an, ob der Arbeitnehmer die objektive Möglichkeit hat, das betriebliche Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu nutzen. Bereits die Verfügbarkeit des Kraftfahrzeugs für diese Fahrten führt zu dem geldwerten Vorteil. Es entspricht nicht dem gesetz-geberischen Willen, entgegen dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG eine Einzelbewertung der Fahrten entsprechend § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG vorzunehmen. Die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG ist eine Typisierung, die der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dient. Mit einer über die Fahrtenbuchmethode hinausgehenden Einzelbewertung der Fahrten würde der typisierende und vereinfachende Charakter der Regelung zunichte gemacht und der Gesetzesvollzug erschwert.

Zu dem BFH-Urteil vom 4. April 2008 - VI R 68/05 - gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Setzt der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes Kraftfahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder bei Familienheimfahrten nur für eine Teilstrecke ein, weil er regelmäßig die andere Teilstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt, so ist der Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts die gesamte Entfernung zugrunde zu legen. Ein Nutzungswert auf der Grundlage der Entfernung, die mit dem Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegt worden ist, kommt in Betracht, wenn das Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber nur für diese Teilstrecke zur Verfügung gestellt worden ist. Der Arbeitgeber hat die Einhaltung seines Verbots zu überwachen (BMF-Schreiben vom 28. Mai 1996 - BStBl I S. 654).

Aus Billigkeitsgründen kann der pauschale Nutzungswert auch dann auf der Grundlage der Entfernung, die mit dem Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegt worden ist, ermittelt werden, wenn für die restliche Teilstrecke z. B. eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt wird.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht [ESt-Kartei NW § 8].

Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Lohnsteuer - (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) zur Ansicht und zum Abruf bereit.

5.2. Anhang: BFH-Urteil - VI R 68/05 - vom 04.04.2008

**Überlassung eines Dienstwagens
- Urteil BFH VI R 68/05 vom 04.04.2008**

Urteil des Bundesfinanzhofs über die Überlassung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte

Vorinstanz

FG München vom 15.04.2005 8 K 2890/03

Leitsatz

1. Der nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG bei Überlassung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte an einen Arbeitnehmer anzusetzende Zuschlag bildet einen Korrekturposten zur Entfernungspauschale. Für die Ermittlung des Zuschlags kommt es ebenso wie bei der Entfernungspauschale auf die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse an. **Wird der Dienstwagen auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur auf einer Teilstrecke eingesetzt, beschränkt sich der Zuschlag auf diese Teilstrecke.**
2. Wird dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überlassen, besteht ein Anscheinsbeweis dafür, dass er den Dienstwagen für die Gesamtstrecke nutzt. **Der Anscheinsbeweis ist bereits dann entkräftet, wenn für eine Teilstrecke eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt wird.**

Gründe

I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein Verband e.V., stellte seinem Hauptgeschäftsführer (H) im streitigen Zeitraum von Dezember 1997 bis Dezember 2001 einen Dienstwagen zur Verfügung, den H auch für Privatfahrten sowie für Fahrten zwischen seiner Wohnung in X und der Arbeitsstätte in Y nutzen durfte. Die einfache Entfernung von der Wohnung des H bis zur Arbeitsstätte betrug 118 km. Der Kläger unterwarf den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung sowie den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dem Lohnsteuerabzug. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte legte er hierbei nur die Entfernung zwischen der Wohnung des H und dem Bahnhof in X zugrunde, weil er davon ausging, dass H den Dienstwagen nur für diese 3,5 km lange Strecke genutzt hatte und von dort aus 114,5 km mit der Bahn nach Y gefahren war. Die Kosten der Bahnfahrt übernahm der Kläger.

Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den streitigen Zeitraum erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid gemäß § 42d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) über Lohnsteuer nebst Annexsteuern in Höhe von 9 533 €. Auf den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfiel hierbei eine Haftungsschuld in Höhe von 9 128 €. Die Berechnung der Haftungsschuld beruhte darauf, dass bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG die gesamte Entfernung zwischen der Wohnung des H und der Arbeitsstätte in Y angesetzt worden war. Soweit im streitigen Zeitraum 1998 bis 2001 die für die geldwerten Vorteile nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG errechneten Beträge jeweils ungefähr doppelt so hoch waren wie die tatsächlichen Kosten des Dienstwagens, ging das FA von den tatsächlichen Kosten aus (1998: 8.771 €, 1999: 8 087 €, 2000: 7 687 €, 2001: 9 563 €) und zog hiervon die bereits vom Kläger versteuerten Beträge ab. Etwaige Werbungskosten des H wurden nicht berücksichtigt.

Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 958 veröffentlichten Gründen ab. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG sei bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eindeutig nur auf die Entfernungskilometer und nicht auf die tatsächlich gefahrenen Kilometer abzustellen. Diese Regelung sei nicht zu beanstanden, da § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG eine typisierende Art der Wertermittlung darstelle, bei der die individuellen Nutzungsverhältnisse unberücksichtigt blieben. Der pauschale Ansatz des geldwerten Vorteils könne durch die Führung eines Fahrtenbuchs vermieden werden.

Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Lohnsteuer-Haftungsbescheid vom 4. November 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Juni 2003 dahingehend zu ändern, dass die Haftungsschuld um die auf die Fahrzeugnutzung des H entfallenden Steuerbeträge in Höhe von 9 128 € vermindert wird.

Hilfsweise beantragt er, die Haftungsschuld unter Berücksichtigung von Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für die volle Entfernung zwischen der Wohnung des H und der Arbeitsstätte zu mindern.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz haftet der Kläger dann nicht für den streitigen Steuerbetrag, wenn H den ihm vom Kläger überlassenen Dienstwagen tatsächlich nur für eine Teilstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt hat.

1. Gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Die Lohnsteuer wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erhoben, soweit der Arbeitslohn von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt wird (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Zum Arbeitslohn gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG alle geldwerten Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Auch die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Lohnzufluss (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. November 2001 VI R 62/96, BFHE 197, 142, BStBl II 2002, 370; vom 7. November 2006 VI R 19/05, BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116; VI R 95/04, BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269).

Hinsichtlich der Bewertung dieses geldwerten Vorteils gilt gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 1996 die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG getroffene Regelung entsprechend; die Nutzung (eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten) ist daher für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen (1 %-Regelung). Dieser Wert erhöht sich gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für jeden Kalendermonat um 0,03 % des genannten Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Zuschlag), wenn das Fahrzeug für solche Fahrten genutzt werden kann.

2. Entgegen der Auffassung des FG ist im Streitfall für die Ermittlung des Zuschlags nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht die gesamte Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sondern nur die tatsächlich mit dem Dienstwagen zurückgelegte Teilstrecke zugrunde zu legen.

a) Der Senat schließt sich damit für den Streitfall nicht der in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, im Schrifttum und der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung an, dass der Umfang der tatsächlichen Nutzung des Dienstwagens für die Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG unerheblich sei, da es nach dem Wortlaut der Vorschrift allein darauf ankomme, ob der Arbeitnehmer die objektive Möglichkeit habe, den Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu nutzen (FG Münster, Urteil vom 28. April 2004 I K 3214/01 E, EFG 2005, 775; FG München, Urteil vom 15. April 2005 8 K 2890/03, EFG 2006, 958; Hessisches FG, Urteil vom 26. März 2007 11 K 1844/05, EFG 2007, 1327; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 114, m.w.N.; Gröpl, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rz C 25; H 8.1 Abs. 9-10 des Amtlichen Lohnsteuer-Handbuchs 2008 "Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei pauschaler Nutzungswertermittlung").

b) Diese im Übrigen nicht näher begründete Auffassung wäre allenfalls zutreffend, wenn der Zuschlag der Abgeltung einer weiteren privaten Nutzung diene und der Vorschrift daher ein der 1 %-Regelung vergleichbarer Zweck zugrunde läge. Die Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG hat aber nicht die Funktion, eine irgendwie geartete zusätzliche (private) Nutzung des Dienstwagens zu bewerten. Der Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bezweckt vielmehr einen Ausgleich für abgezogene, aber tatsächlich nicht entstandene Erwerbsaufwendungen. § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG stellt damit einen Korrekturposten für den --pauschalen-- Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in der im streitigen Zeitraum jeweils geltenden Fassung (a.F.) dar. Dies ergibt sich aus Folgendem:

aa) Während § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Bewertungsregelung für die geldwerten Vorteile aus der privaten Nutzung des Dienstwagens enthält, normiert § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG einen weiteren "geldwerten Vorteil" für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Mit der pauschalen Wertermittlung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG wird aber schon der gesamte geldwerte Vorteil für die Privatnutzung des Dienstwagens erfasst (BFH-Urteile vom 14. September 2005 VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72; in BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116; in BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269; Schmidt/Drenseck, EStG, 26. Aufl., § 8 Rz 41). Aus der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung in § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG folgt, dass ein --weiterer-- geldwerter Vorteil, der durch den Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG erfasst werden könnte, nicht besteht. Eine private Nutzung unterschiedlicher Intensität ist nicht vorstellbar. Dem auf der Einnahmenseite anzusetzenden Zuschlag steht auf der Ausgabenseite der pauschale Werbungskostenabzug des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gegenüber (vgl. Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 8 Rz 46; BTDrucks 13/1686, S. 8). Der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG dient dazu, den --überschießenden-- Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. zu kompensieren. Denn der Werbungskostenabzug ist dem Arbeitnehmer gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. auch dann zu gewähren, wenn er für diese Fahrten einen --vom Arbeitgeber unentgeltlich

überlassenen—Dienstwagen nutzt (Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 116). In diesem Fall erhält der Arbeitnehmer den Werbungskostenabzug, ohne dass bei ihm entsprechende Aufwendungen anfallen.

bb) Die mit dem Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG bezweckte Kompensation des Werbungskostenabzugs nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. lässt sich auch aus der Entstehungsgeschichte beider Vorschriften herleiten.

(1) Der pauschale Werbungskostenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte war gemäß § 9 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954 (BGBl I 1954, 373, BStBl I 1954, 575) zunächst nur bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs vorzunehmen. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes (StÄndG) 1966 vom 23. Dezember 1966 (BGBl I 1966, 702, BStBl I 1967, 2) erstreckte den pauschalen Werbungskostenabzug mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 1967 auch auf die Fälle, in denen der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Kraftfahrzeug zur Verfügung stellte. Hierbei verblieb es auch bei den bis zum streitigen Zeitraum vorgenommenen weiteren Änderungen der Vorschrift (vgl. hierzu von Bornhaupt, in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 9 Rz A 179 ff.).

(2) Der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurde zusammen mit der 1%-Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG zur Bewertung der privaten Nutzung des Dienstwagens durch das Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) eingefügt. Er trat damit an die Stelle der zuvor verwaltungsseitig vorgegebenen festen Kilometersätze für die mit dem Dienstwagen durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl. hierzu Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR-- 1993). Die Finanzverwaltung setzte einen geldwerten Vorteil für eine solche Nutzung des Dienstwagens erstmals im Anschluss an die Ausdehnung des pauschalen Werbungskostenabzugs auf vom Arbeitgeber überlassene Dienstwagen durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des StÄndG 1966 an (vgl. Abschn. 25 Abs. 5 LStR 1968 i.d.F. vom 11. April 1968, BStBl I 1968, 587). Dabei berücksichtigte sie allerdings bis 1990 die einander ausschließenden Tatbestände "geldwerter Vorteil" und "pauschaler Werbungskostenabzug", indem sie die auf der Einnahmenseite anzusetzenden Beträge mit dem pauschalen Werbungskostenabzug saldierte (vgl. Abschn. 24 Abs. 7 Sätze 1 und 2 LStR 1987 i.d.F. vom 9. Dezember 1986, BStBl I 1986, Sondernummer 4/1986, S. 67). Erst ab 1990 ordnete die Finanzverwaltung den Einsatz des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der privaten Nutzung zu und sah dafür unterschiedliche Bewertungsmethoden vor (vgl. Abschn. 31 Abs. 7 Sätze 2 und 3 LStR 1990).

(3) Das JStG 1996 beschränkte in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG für Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte erzielen, den Betriebsausgabenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Danach unterlag der positive Unterschiedsbetrag zwischen dem 0,03-%igen Zuschlag (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Halbsatz 1 EStG i.d.F. des JStG 1996) und der Steuerermäßigung für die Fahrten zur Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) einem Abzugsverbot. Die für die Gewinneinkünfte in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG i.d.F. des JStG 1996 vorgesehene Bewertung der Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sollte nach dem Willen des Gesetzgebers für die Überschusseinkünfte entsprechend geregelt werden. Für § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG folgt daraus, dass der Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in gleicher Weise wie bei der im Rahmen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG i.d.F. des JStG 1996 vorzunehmenden Saldierung an den Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. anknüpft (BTD Drucks 13/1686, S. 8; vgl. auch Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 798; Wacker, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- Fach 3, S. 10119, 10120).

c) Aus der Korrekturfunktion des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für den Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. folgt daher, dass der Zuschlag nur insoweit gerechtfertigt ist, als tatsächlich Werbungskosten überhöht zum Ansatz kommen konnten. Bei der Ermittlung des Zuschlags ist deshalb darauf abzustellen, ob und in welchem Umfang der Dienstwagen tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt worden ist. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG in der im streitigen Zeitraum 1997 bis 2000 geltenden Fassung des Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes (StMBG) vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310, BStBl I 1994, 50) sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers bei Fahrten mit dem Dienstwagen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Pauschbetrag von 0,70 DM anzusetzen. Der Ansatz des Pauschbetrags ist hierbei nur insoweit vorzunehmen, als die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich mit dem Dienstwagen zurückgelegt worden ist (vgl. Hessisches FG, Urteil vom 12. März 1997 12 K 3155/95, EFG 1997, 1106; Schmidt/Drenseck, a.a.O., 17. Aufl., § 9 Rz 132).

Nach der im streitigen Zeitraum 2001 geltenden Neufassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale vom 21. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1918, BStBl I 2001, 36) ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Entfernungspauschale anzusetzen. Die einzelfahrtbezogene Ermittlung der Werbungskosten steht damit im Widerspruch zu dem pauschalen monatsweisen Ansatz des Zuschlags nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG.

Die mit der Neufassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG ab dem Jahre 2001 eingeführte Entfernungspauschale ist nicht mehr auf Fahrten mit einem Kraftfahrzeug beschränkt. Der pauschale Werbungskostenabzug ist nach der Neufassung auf einen Höchstbetrag begrenzt, der jedoch insoweit keine Anwendung findet, als der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. Damit kommt es auch für den Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Einführung einer Entfernungspauschale weiterhin auf die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an (vgl. Schmidt/Drenseck, a.a.O., 26. Aufl., § 9 Rz 111; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. Dezember 2001, BStBl I 2001, 994, Tz. 1.6).

d) Der mit der Bewertung des geldwerten Vorteils nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG verbundene Vereinfachungszweck steht der Bemessung des Zuschlags nach der tatsächlichen Nutzung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte nicht entgegen. Die 1 %-Regelung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG) enthält einegrundsätzlich zwingende, stark typisierende und pauschalierende Bewertungsvorschrift (BFH-Urteile vom 13. Februar 2003 X R 23/01, BFHE 201, 499, BStBl II 2003, 472; in BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269). Sie dient dazu, die Bewertung der privaten Nutzung von Dienstwagen zu vereinfachen (BTD Drucks 13/1686, S. 8). Dem Vereinfachungszweck der Vorschrift entsprechend ist die Bewertung der Privatnutzung unabhängig vom Umfang der tatsächlichen Nutzung vorzunehmen. Im Gegensatz zur übrigen privaten Nutzung des Dienstwagens lässt sich der tatsächliche Nutzungsumfang bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte jedoch ohne größeren Aufwand feststellen. Die Anzahl der Fahrten und die Länge der mit dem Dienstwagen zurückgelegten Teilstrecke müssen vom Steuerpflichtigen etwa im Rahmen der --durch den amtlich vorgeschriebenen Vordruck (vgl. § 150 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung) konkretisierten-- Erklärungspflicht zur Ermittlung des pauschalen Werbungskostenabzugs nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des StMBG angegeben werden (Wacker, NWB Fach 3, S. 10119, 10126). Dies gilt in gleicher Weise für die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Einführung einer Entfernungspauschale anzusetzende Entfernungspauschale, für deren Anwendung diese Angaben --wie dargestellt-- weiterhin erforderlich sind.

e) Schließlich steht auch die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit der Führung eines Fahrtenbuchs (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG) der Auffassung des Senats nicht entgegen. Denn die Führung eines Fahrtenbuchs allein für die Wege zur Arbeitsstätte zu fordern, entspricht weder dem Gesetzeszweck noch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Das Wahlrecht zur Führung des Fahrtenbuchs kann nur einheitlich für die Nutzung des Dienstwagens zu privaten Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausgeübt werden (Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 123; Küttner/Thomas, Personalbuch 2007, Stichwort Dienstwagen, Rz 30). Dies ergibt sich zum einen daraus, dass nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG der Zuschlag den --nach der 1 %-Regelung ermittelten-- "Wert in Satz 2" erhöht (Thomas, Deutsches Steuerrecht 1995, 1859, 1861). Auch der Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG spricht für diese Auslegung. Danach ersetzt der Einzelnachweis den "Wert nach den Sätzen 2 und 3". Für den Nachweis der Nutzungsverhältnisse durch das Fahrtenbuch werden zudem die "privaten Fahrten und [die] ... Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" den übrigen Fahrten gegenübergestellt.

Bei der privaten Nutzung des Dienstwagens kann dem Arbeitnehmer zur Vermeidung der pauschalen Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung die Führung eines Fahrtenbuchs zugemutet werden, da das Fahrtenbuch hier die einzige Möglichkeit darstellt, die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse nachzuweisen (vgl. BFH-Urteil vom 24. Februar 2000 III R 59/98, BFHE 191, 286, BStBl II 2000, 273, unter II. 4. c der Gründe). Im Gegensatz dazu ergibt sich die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte --wie dargestellt - regelmäßig aus den für den pauschalen Werbungskostenabzug erforderlichen Angaben des Steuerpflichtigen. Ein Fahrtenbuch zum Nachweis der tatsächlichen Nutzung sieht § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. nicht vor. Die Notwendigkeit eines Fahrtenbuchs allein zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung durch den Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG stellt damit --entgegen der Auffassung des FG-- eine unzumutbare Härte dar (vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz L 53).

3. Die geschilderte steuerrechtliche Behandlung beim Arbeitnehmer hat auch Konsequenzen für den Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber. Dieser hat dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Dienstwagen nur für eine Teilstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird. Denn der Umfang der tatsächlichen Nutzung des Dienstwagens betrifft die Höhe des dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslohns, da er sich --wie dargestellt-- unmittelbar auf die Bemessung des auf der Einnahmenseite anzusetzenden Zuschlags nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG auswirkt. Im Gegensatz dazu können die der Ausgabenseite zuzuordnenden eigenen Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Nutzung des Dienstwagens als Werbungskosten regelmäßig erst im Rahmen der Veranlagung des Arbeitnehmers geltend gemacht werden (vgl. zur Zuzahlung zu den Anschaffungskosten des Dienstwagens BFH-Urteil vom 18. Oktober 2007 VI R 59/06, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2008, 284).

4. Die Vorentscheidung ist von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen und deshalb aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob H bei seinen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den Dienstwagen für die gesamte Entfernung oder --wie vom Kläger vorgetragen-- nur für eine Teilstrecke genutzt hat. Im zweiten Rechtsgang wird das FG diese Feststellungen nachzuholen haben. Es wird hierbei zu beachten haben, dass der Anscheinsbeweis, der im Rahmen des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG für die Privatnutzung des Dienstwagens besteht (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116; vom 15. März 2007 VI R 94/04, BFH/NV 2007, 1302), in gleicher Weise auch dafür spricht, dass der Dienstwagen für die gesamte Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt worden ist (vgl. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 1. Dezember 2006 1 K 81/04, nicht veröffentlicht --n.v.--; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13. November 2007 11 K 2182/04, n.v.; Seifert in Korn, § 4 EStG Rz 1038). Der Anscheinsbeweis kann jedoch dadurch entkräftet werden, dass substantiierte Einwände vorgebracht werden, aus denen sich die ernstliche Möglichkeit eines atypischen Geschehensablaufs ergibt (BFH-Urteil in BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116, m.w.N.). Im Hinblick auf die Fahrten des H zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist der Anscheinsbeweis im Streitfall bereits bei Vorlage einer auf H ausgestellten Jahres-Fahrkarte für die Bahnverbindung von X nach Y entkräftet. Auf ein vom Kläger für diese Teilstrecke ausgesprochenes Nutzungsverbot kommt es insoweit nicht an. 5. Bei dieser Sach- und Rechtslage braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob die streitige Haftungsschuld --wie vom Kläger hilfsweise beantragt-- dadurch zu mindern ist, dass Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. für die volle Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bereits im Haftungsverfahren zu berücksichtigen sind.

Bundesfinanzhof, Urteil vom 04.04.2008 VI R 68/05

5.3. Anhang: BFH-Urteil - VI R 85/04 - vom 04.04.2008

**Überlassung eines Dienstwagens
- Urteil BFH VI R 85/04 vom 04.04.2008**

Bundesfinanzhof

EStG § 8 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 2 bis 5, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; EStG 1994 i. d. F. des StMBG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; EStG i. d. F. des JStG 1996 § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6

1. Sucht ein Außendienstmitarbeiter mindestens einmal wöchentlich den Betriebssitz seines Arbeitgebers auf, so ist der Betriebssitz eine (regelmäßige) Arbeitsstätte i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG.

2. Der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG (0, 03 %-Regelung) kommt nur zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt. Wird dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen auch für diese Fahrten überlassen, so besteht ein Anscheinsbeweis für eine entsprechende Nutzung. Die Entkräftung des Anscheinsbeweises ist nicht auf die Fälle beschränkt, in denen dem Arbeitnehmer die Nutzung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte arbeitsrechtlich untersagt ist.

3. Wird der Dienstwagen einmal wöchentlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, so hängt der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG von der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten ab. Zur Ermittlung des Zuschlags ist eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0, 002 % des Listenpreises i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG je Entfernungskilometer vorzunehmen.

BFH, Urteil vom 4. 4. 2008 - VI R 85/04; FG Münster

1 Gründe: I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren (1996 bis 1999) als Eheleute zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für die im Rahmen seiner Tätigkeit durchzuführenden Kundenbesuche stellte ihm sein Arbeitgeber einen Dienstwagen zur Verfügung, den der Kläger auch für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen durfte. Der Kläger suchte in den Streitjahren an mindestens einem Arbeitstag in der Woche den 50 km von seiner Wohnung entfernten Sitz der Geschäftsführung seines Arbeitgebers in Z auf.

2 In den Steuererklärungen für die Streitjahre setzten die Kläger den vom Arbeitgeber des Klägers bescheinigten Arbeitslohn an, bei dessen Ermittlung der Arbeitgeber den nach § 8 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) berechneten geldwerten Vorteil aus der Nutzung des Dienstwagens für private Fahrten berücksichtigt hatte.

3 Im Anschluss an eine beim Arbeitgeber des Klägers durchgeführte Lohnsteuer-Außenprüfung sah der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) die Fahrten des Klägers zum Sitz der Geschäftsführung des Arbeitgebers als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG an, für die ein weiterer geldwerter Vorteil in Höhe von 0, 03 % des Listenpreises je Monat und Entfernungskilometer anzusetzen sei. Das FA änderte mit Bescheiden vom 17. Oktober 2000 die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1996 bis 1998 und erhöhte den jeweiligen Bruttoarbeitslohn des Klägers entsprechend der vom Lohnsteuer-Außenprüfer berechneten Differenzbeträge. Zusammen mit dem Sachbezug für Privatfahrten ergaben sich damit für die Streitjahre geldwerte Vorteile aus der Nutzung des Dienstwagens in Höhe von je 10 440 DM (1996 und 1997), 13 865 DM (1998) und 12 125 DM (1999). Ferner berücksichtigte das FA für das Streitjahr 1997 erstmalig 50 Fahrten nach Z im Rahmen der Werbungskosten und erhöhte die Anzahl der für das Streitjahr 1998 bei den Werbungskosten berücksichtigten Fahrten um weitere zwei auf ebenfalls 50 Fahrten. Bei der zeitgleich durchgeführten erstmaligen Veranlagung der Kläger für das Streitjahr 1999 erhöhte das FA in gleicher Weise den Bruttoarbeitslohn und berücksichtigte 36 Fahrten nach Z im Rahmen der Werbungskosten.

4 Im Einspruchsverfahren trugen die Kläger vor, der Kläger habe den Dienstwagen tatsächlich nicht für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Sitz der Geschäftsführung des Arbeitgebers genutzt. Er sei damit nicht bereichert, so dass es keine Grundlage für den Ansatz eines geldwerten Vorteils nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG gebe.

5 Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 775 veröffentlichten Gründen ab. Der Kläger habe am Sitz der Geschäftsführung seines Arbeitgebers eine Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung (a. F.) unterhalten. Er habe daher für die Fahrten zum Betriebsitz einen geldwerten Vorteil nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG zu versteuern. Hierfür sei es nicht entscheidend, ob der Kläger den Dienstwagen auch tatsächlich für die Fahrten zum Betriebsitz verwendet habe. Die Höhe des geldwerten Vorteils werde auch nicht dadurch beeinflusst, dass der Kläger allenfalls einmal pro Woche zum Betriebsitz seines Arbeitgebers gefahren sei. Der Arbeitnehmer habe die Möglichkeit, durch Führung eines zeitnahen Fahrtenbuchs etwaigen Nachteilen der pauschalen Einnahmeermittlung zu entgehen.

6 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

7 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom 10. Mai 2001 und die Änderungsbescheide für die Streitjahre 1996 bis 1998 vom 17. Oktober 2000 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 17. Oktober 2000 dahingehend zu ändern, dass die infolge der Lohnsteuer-Außenprüfung vorgenommene Hinzurechnung der geldwerten Vorteile aus der Überlassung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte rückgängig gemacht wird.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz kommt es für die Ermittlung des Zuschlags nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG darauf an, ob und in welchem Umfang der Kläger das Dienstfahrzeug tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt hat.

10 1. Zum Arbeitslohn gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG alle geldwerten Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Auch die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Lohnzufluss (z. B. Urteile des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 6. November 2001 VI R 62/ 96, BFHE 197, 142, BStBl II 2002, 370; vom 7. November 2006 VI R 95/ 04, BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269).

11 Hinsichtlich der Bewertung dieses geldwerten Vorteils gilt gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 1996 die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG getroffene Regelung entsprechend; die Privatnutzung ist daher für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen (1 %-Regelung). Der Wert nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG erhöht sich gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für jeden Kalendermonat um 0,03 % des genannten Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Zuschlag), wenn das Fahrzeug für solche Fahrten genutzt werden kann.

12 a) Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Betriebsitz des Arbeitgebers des Klägers als Arbeitsstätte i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG anzusehen ist.

13 Für die Beurteilung, ob eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG vorliegt, gelten die Grundsätze, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F. auf den Werbungskostenabzug für die Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte anzuwenden sind (BFH-Beschluss vom 12. Januar 2006 VI B 61/ 05, BFH/ NV 2006, 739; Thomas, Der Betrieb 2006 Beilage 6, 58, 59; Wagner in Heuermann/ Wagner, Das gesamte Lohnsteuerrecht, Teil D Rz 276).

14 Regelmäßige Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F. ist nach der neueren Rechtsprechung des Senats jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder aufsucht (Senatsurteile vom 5. August 2004 VI R 40/ 03, BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074; vom 11. Mai 2005 VI R 25/ 04, BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791, und VI R 16/ 04, BFHE 209, 518, BStBl II 2005,

789). Die Beurteilung des Betriebssitzes des Arbeitgebers als regelmäßige Arbeitsstätte ist damit nicht von der Intensität und der Dauer der dort ausgeübten beruflichen Tätigkeit abhängig (BFH-Urteile vom 2. Februar 1994 VI R 109/ 89, BFHE 173, 179, BStBl II 1994, 422; in BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - vom 26. Oktober 2005, BStBl I 2005, 960). Entscheidend ist vielmehr, ob der Betriebssitz durch das wiederholte Anfahren des Arbeitnehmers eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten erlangt (BFH-Urteile vom 11. Mai 2005 VI R 15/ 04, BFHE 209, 515, BStBl II 2005, 788; in BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791). Eine regelmäßige Arbeitsstätte liegt hierbei nicht nur dann vor, wenn der Arbeitnehmer den Betriebssitz des Arbeitgebers täglich aufsucht, um dort Aufträge entgegenzunehmen, abzurechnen und Bericht zu erstatten (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 209, 515, BStBl II 2005, 788, m. w. N.). Sie kann auch in den Fällen anzunehmen sein, in denen der Arbeitnehmer die Fahrten zum Betriebssitz des Arbeitgebers regelmäßig an einem Tag in der Woche durchführt (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 1988 VI R 40/ 85, BFH/ NV 1989, 221; FG Düsseldorf, Urteil vom 31. Januar 1996 14 K 5867/ 92 E, EFG 1996, 535, unter 1. a der Gründe; R 9. 4 Abs. 3 Satz 4 der Lohnsteuer-Richtlinien 2008; anderer Ansicht Gödtel, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2007, 843, 846).

15 Im Streitfall begab sich der Kläger nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der Senat mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), an mindestens einem Tag in der Woche zum Betriebssitz seines Arbeitgebers. Durch das fortdauernde und wiederholte Aufsuchen erhielt der Betriebssitz gegenüber den Tätigkeitsstätten des Klägers bei den an den übrigen Wochentagen durchzuführenden Kundenbesuchen eine hinreichend zentrale Bedeutung, um ihn typisierend als regelmäßige Arbeitsstätte ansehen zu können (vgl. BFH-Urteile in BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074; vom 16. November 2005 VI R 12/ 04, BFHE 212, 64, BStBl II 2006, 267).

16 b) Entgegen der Auffassung des FG ist der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG jedoch nur dann vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer den Dienstwagen auch tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt hat.

17 Der Senat schließt sich damit für den Streitfall nicht der in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, im Schrifttum und von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung an, dass der Umfang der tatsächlichen Nutzung des Dienstwagens für die Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG unerheblich sei, da es nach dem Wortlaut der Vorschrift allein darauf ankomme, ob der Arbeitnehmer die objektive Möglichkeit habe, den Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu nutzen (FG Münster, Urteil vom 28. April 2004 1 K 3214/ 01 E, EFG 2005, 775; FG München, Urteil vom 15. April 2005 8 K 2890/ 03, EFG 2006, 958; Hessisches FG, Urteil vom 26. März 2007 11 K 1844/ 05, EFG 2007, 1327; Blümich/ Glenk, § 8 EStG Rz 114, m. w. N.; Gröpl, in Kirchhof/ Söhn/ Mellinshoff, EStG, § 8 Rz C 25; H 8. 1 Abs. 9-10 des Amtlichen Lohnsteuer-Handbuchs 2008 "Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei pauschaler Nutzungswertermittlung").

18 Nach dem Normzweck des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG ist der Zuschlag ein Korrekturposten zum - pauschalen - Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F., der auch bei - unentgeltlicher - Überlassung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gewährt wird. Für die Ermittlung des Zuschlags ist daher in gleicher Weise wie für den pauschalen Werbungskostenabzug auf die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abzustellen. Zur Begründung im Einzelnen wird auf das zur Veröffentlichung bestimmte Senatsurteil vom 4. April 2008 VI R 68/ 05 verwiesen.

19 2. Die Vorentscheidung ist von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen und deshalb aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.

20 a) Das FG hat - aus seiner Sicht zu Recht - keine Feststellungen dazu getroffen, ob der Kläger für seine wöchentlichen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebssitz des Arbeitgebers den Dienstwagen tatsächlich genutzt hat. Im zweiten Rechtsgang wird das FG diese Feststellungen nachzuholen haben. Es wird hierbei zu beachten haben, dass der Anscheinsbeweis, der im Rahmen des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG für die Privatnutzung des Dienstwagens besteht (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 7. November 2006 VI R 19/ 05, BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116; vom 15. März 2007 VI R 94/ 04, BFH/ NV 2007, 1302), in gleicher Weise auch dafür spricht, dass der Dienstwagen tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt worden ist (vgl. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 1. Dezember 2006 1 K 81/ 04, nicht veröffentlicht - n. v. -; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13. November 2007 11 K 2182/ 04, n. v.; Seifert in Korn, § 4 EStG Rz 1038). Der Anscheinsbeweis kann jedoch dadurch entkräftet werden, dass substantiierte Einwände vorgebracht werden, aus denen sich die ernstliche Möglichkeit eines atypischen Geschehensablaufs ergibt (BFH-Urteil in BFHE 215,

256, BStBl II 2007, 116, m. w. N.). Die Entkräftung des Anscheinsbeweises ist hierbei nicht auf die Fälle beschränkt, in denen dem Kläger die Nutzung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte arbeitsrechtlich untersagt war (vgl. FG Münster, Urteil vom 29. November 2006 12 K 3156/ 04 L, EFG 2007, 748). Das FG wird daher insbesondere zu prüfen haben, ob der Anscheinsbeweis bereits durch die von den Klägern im Klageverfahren eingereichten Fahrtenbücher für die Streitjahre entkräftet ist.

21 b) Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis kommen, dass der Kläger den Dienstwagen einmal wöchentlich für die Fahrten zum Betriebsitz des Arbeitgebers genutzt hat, ist anstelle des in § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG vorgesehenen pauschalen monatlichen Zuschlags eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0, 002 % des Listenpreises i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG je Entfernungskilometer vorzunehmen.

22 Dem in § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG als Zuschlag vorgesehenen Ansatz von 0, 03 % des Listenpreises i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte liegt die typisierende Annahme zugrunde, dass der Dienstwagen monatlich an 15 Tagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird (BTDrucks 13/ 1686, S. 8; Schmidt/ Dreseck, EStG, 26. Aufl., § 8 Rz 46). Die Nutzung des Dienstwagens für die einzelnen Fahrten ist nach dieser Grundannahme je Entfernungskilometer mit 0, 002 % des Listenpreises i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu bewerten (Thomas, DStR 1995, 1859, 1861; Wacker, Neue Wirtschafts-Briefe - NWB - Fach 3, S. 10119, 10121). Dies entspricht der Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG zur Bewertung der Nutzung des Dienstwagens zu Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung.

23 Im Gegensatz zur Regelung für Familienheimfahrten in § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG führt § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG dazu, dass der Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unabhängig von der Anzahl der tatsächlich mit dem Dienstwagen durchgeführten Fahrten zu ermitteln ist. Die auf der Einnahmenseite vorgenommene Typisierung steht damit im Widerspruch zur Grundannahme der für die Ausgabenseite geltenden Pauschalierung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F., die eine fahrtbezogene Ermittlung des Werbungskostenabzugs vorsieht (Wacker, NWB Fach 3, S. 10119, 10126). § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG wird seinem Zweck als Korrekturposten zum pauschalen Werbungskostenabzug jedoch nur dann gerecht, wenn die dem Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F. zugrundeliegende Typisierung auch bei der Ermittlung des Zuschlags nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG folgerichtig umgesetzt wird. Dies gilt jedenfalls in den Fällen, in denen die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - wie im Streitfall - regelmäßig nur einmal in der Woche durchgeführt werden und die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens damit zu Lasten des Arbeitnehmers von der Grundannahme des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG abweicht, dass der Dienstwagen monatlich an 15 Tagen für derartige Fahrten genutzt wird. Die in § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG vorgesehene Erhöhung des geldwerten Vorteils aus § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG ist daher in diesem Fall - in teleologischer Reduktion der Vorschrift - dergestalt vorzunehmen, dass eine Einzelbewertung der mit dem Dienstwagen durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in entsprechender Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG erfolgt. Eine solche Einzelbewertung, die auch von der Finanzverwaltung im Rahmen von Billigkeitsregelungen vorgenommen wird (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 28. Mai 1996, BStBl I 1996, 654, Tz. 3 b), lässt die typisierte Ermittlung des Erhöhungsbetrags auf der Grundlage des Listenpreises i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG unberührt. Gleichzeitig knüpft sie an die Angaben des Arbeitnehmers zur Anzahl der mit dem Dienstwagen durchgeführten Fahrten im Rahmen des pauschalen Werbungskostenabzugs nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F. an, so dass der Vereinfachungszweck des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG erhalten bleibt (Wacker, a. a. O.).

6. Übungsaufgaben

1. Fall (Arbeitslohn/Sachbezüge)

AN A erhält von seinem AG (Autohersteller) ein Kfz mit einem Verkaufspreis von 20.000 € zu einem geminderten Preis von 18.000 €. Wie hoch ist der geldwerte Vorteil?

2. Fall (Arbeitslohn/Sachbezüge)

AN A erhält neben seinem monatlichen Bruttolohn einen gebraucht angeschafften Firmenwagen (8 Jahre alt), den er auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwenden kann (30 Entfernungskilometer). Der Bruttolistenpreis hatte im Zeitpunkt der Erstzulassung 20.477 € betragen. A fuhr im Jahr 01 an 225 Tagen mit dem Wagen zu seiner Arbeitsstätte.

a.) Wie hoch ist der geldwerte Vorteil?

b.) Kann A die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte als Werbungskosten absetzen?

3. Fall (Arbeitslohn)

Handelt es sich in den folgenden Fällen um Arbeitslohn?

1	Ein Steuerberater überreicht seiner Angestellten zwei Goldmünzen im Wert von 2.000,- € für ihre treuen Dienste. Ihre Betriebszugehörigkeit beträgt 5 Jahre.	
2	Ein Steuerberater stellt allen Arbeitnehmern seines Betriebes kostenlos einen Tischtennisraum zur Verfügung.	
3	Verkäuferin Suse erhält von ihrem Chef zum 21. Geburtstag ein Geschenk im Wert von 60,- €.	
4	Kfz-Mechatroniker Roland erhält von seinem Chef anlässlich der Geburt seines ersten Kindes einen Blumenstrauß im Wert von 30 €, den er der „holden Gattin“ im Namen des Chefs weiterreichen soll.	
5	Hausmeister Kaczmarek erhält neben dem Lohn eine kostenfreie Wohnung.	
6	Azubi Raphael erhält eine monatliche Ausbildungsvergütung in Höhe von 1.000,- €.	
7	Oberinspektor a.D. Stephan Derrick erhält vom Land Bayern eine jährliche Pension in Höhe von 23.000 €.	
8	Witwe Bolte erhält nach dem Tod ihres Ehemannes, der beim Land NRW im öffentlichen Dienst angestellt war, eine Witwenrente.	
9	Witwe Bolte erhält nach dem Tod ihres Ehemannes, der beim Land NRW als Beamter tätig war, eine Witwenpension	
10	Ali Nordentlich (AN) war leitender Angestellter bei X und ist nun in Rente. Neben der gesetzlichen Rente bezieht er eine Betriebspension. Die Pension beruht nicht auf früheren eigenen Betragsleistungen des AN.	
11	AN erhält seit seinem 67. Lebensjahr aus der betrieblichen Pensionskasse e.V. der X-AG aufgrund eigener früherer Betragsleistungen des AN.	
12	Anke Nolte (AN) wird von ihrem AG zu der Fortbildung „DATEV / SAP“ geschickt. Die Kosten in Höhe von 1.500 € übernimmt der AG.	
13	Der Betriebsrat der X-AG richtet jeden Sommer einen Betriebsausflug für die AN aus, dieses Jahr geht es nach Trier. Die Kosten (Schiff, Stadtführung, Zug, Imbiss) werden vom AG bezahlt (90 € pro Person)	
14	Ändert sich etwas, wenn die jeweiligen Ehegatten/Partner an dem Betriebsausflug teilnehmen?	
15	AN erhält von seinem AG ein Mobiltelefon, das er auch privat nutzen darf.	

4. Fall (VersorgungsFB)

A (67 Jahre) hatte ab dem 01.01.2006 erstmalig Versorgungsbezüge in Höhe von 20.000 € bezogen. Im Jahr 2008 erhielt er 20.200 €. Wie hoch sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2008?

5. Fall (VersorgungsFB)

A (69 Jahre) war Prokurist bei B. Mit 63 war er wegen Erreichen der Altersgrenze in Rente gegangen. Ab diesem Zeitpunkt erhielt er von B ein monatliches Ruhegehalt von 600 € und Weihnachtsgeld von 1.100 €. Im Jahr 2007 wurde das Ruhegehalt an die Inflation angepasst und beträgt nunmehr 630 € monatlich. Das Ruhegehalt beruht nicht auf früheren Betragsleistungen des A.

Wie hoch ist der VersorgungsFB für den VZ 2008?

6. Fall (WK)

Handelt es sich bei den folgenden Aufwendungen um Werbungskosten bei den Einkünften aus § 19?

		ja	nein
1	Anneliese ist MTA und im Berufsverband „Deutscher Verband Technischer Assistenten in der Medizin“ (dvta). Sie zahlt jährlich 79 € Mitgliedsbeitrag		
2	Anneliese nimmt an einer vom dvta angebotenen Fortbildung „MRT und CT im Vergleich“ teil, Kosten 250 €		
3	Ferner besucht Anneliese einen Englischkurs „Wirtschaftsenglisch“		
4	Nunmehr hat sich Anneliese für ein Medizinstudium entschieden. Sie zahlt insgesamt 1.360 € Studiengebühren und Semesterbeitrag. Ferner kauft sie sich Bücher im Wert von 500 €.		
5	Markus ist Bauarbeiter und kauft sich Sicherheitsschuhe mit Stahlkappe im Berufsbekleidungsgeschäft.		
6	Hinnerk ist Oberkellner in einem 5-Sterne-Restaurant und lässt sich bei einem Maßschneider einen Frack anfertigen. Zu Hause trägt der nachweislich nur Kordhosen und karierte T-Shirts.		
7	Emil ist Vertreter und kauft sich für seinen Beruf einen Taschenrechner, Kugelschreiber und eine Visitenkartenbox für insgesamt 90 €.		

7. Fall (WK)

Hubert G. ist angestellter Industriedesigner. Um auch Ideen zu Hause umsetzen zu können, kauft er sich am 05. Februar eine PC – Anlage für 1.800 € (PC, Monitor, Maus, Tastatur). Den PC benutzt er zu 90 % beruflich und zu 10 % privat.

8. Fall (WK)

AN fährt an 220 Tagen 8 km mit dem eigenen Auto zur Arbeit. Ferner ist er Gewerkschaftsmitglied und hat 200 € an Mitgliedsbeiträgen gezahlt.

In welcher Höhe werde Werbungskosten bei seinen Einkünften aus § 19 berücksichtigt?

9. Fall (Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte)

In welcher Höhe sind Fahrtkosten als WK abzugsfähig?

a.) Ali Nobel (AN) fuhr an 220 Arbeitstagen mit seinem Pkw zur Arbeitsstätte. Die kürzeste Verbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 40,7 km.?

b.) AN fährt die Strecke nicht mit dem Pkw, sondern mit öffentlichen Verkehrsmitteln (monatliche Kosten des Jobtickets: 100 €).

c.) AN fährt die Strecke nicht mit dem Pkw, sondern mit öffentlichen Verkehrsmitteln (monatliche Kosten des Jobtickets: 200 €).

e.) Oli aus Köln fährt an 220 Tagen zu seiner Arbeitsstätte nach Dortmund mit dem Zug (einfache Entfernung 100 km), hierfür hat er sich für 3.500 € eine Bahncard 100 gekauft.

f.) Oli fährt die Strecke nach Dortmund und zurück nicht mit dem Zug, sondern mit dem eigenen Pkw.

10. Fall (Kinderbetreuungskosten)

Die alleinerziehende Alice Nopp (AN) lebt mit ihrer 12-jährige Tochter T in Köln. Sie bezieht Arbeitslohn als kaufmännische Angestellte in Höhe von 30.000 € brutto und ist an 220 Tagen 5 Kilometer mit dem Fahrrad zur Arbeit gefahren. Ferner hat sie 4.800 € für die Kinderbetreuung ihrer Tochter aufgewendet.

Wie hoch sind ihre Einkünfte aus § 19 EStG?

11. Fall (Kinderbetreuungskosten)

Die Eheleute A (eine 10-jährige Tochter) sind beide erwerbstätig, wobei Herr A Einkünfte aus § 19 und Frau A Einkünfte aus § 18 erzielt. Sie haben 7.500 € Kinderbetreuungskosten nachgewiesen und keine besondere Aufteilung gewählt.

12. Fall Einkünfte Kapitalvermögen / Freistellungsbescheinigung

Axel (konfessionslos, zVE 22.000 €) hat folgende Konten:

- 1.) Festgeldkonto B-Bank, Zinsen 528 €, Freistellungsbescheinigung: 500 €
- 2.) Sparbuch S-Sparkasse, Zinsen 223, Freistellungsbescheinigung: 301 €

Die B-Bank hat von den Zinsen die Abgeltungssteuer einbehalten.

a.) in welcher Höhe?

b.) Was raten Sie A zu unternehmen?

13. Fall Einkünfte Kapitalvermögen / Freistellungsbescheinigung

Katherine ist Gesellschafterin der K+R-GmbH und erhält im Jahr 01 eine Bruttoausschüttung von 11.000 €. Ihren Freistellungsauftrag hat sie vollständig der GmbH erteilt.

Ferner ist sie Geschäftsführerin dieser GmbH und bezog im VZ 01 einen Bruttoarbeitslohn von 50.000 €.

Ihr Sohn (35 Jahre) hatte sich vor wenigen Jahren mit seiner Frau ein Haus gekauft. Da er nicht genug Eigenkapital hatte, gewährte ihm Katherine ein zu 6,5 % verzinstes Darlehen in Höhe von 120.000 €. Im Jahr 01 zahlte der Sohn 5.000 € Zinsen und 7.000 € Tilgung an Katherine.

Wie hoch sind die Einkünfte von Katherine im VZ 01 und wie werden sie besteuert?

14. Fall Einkünfte V+V

Lothar ist seit 8 Jahren Eigentümer eines Mietwohngrundstückes in Holzwickede. Eine der vier Wohnungen (jeweils 70 qm) bewohnt er selbst.

Die Mieter haben die monatliche Miete des Jahres 01 von jeweils 400 € zuzüglich 100 € Nebenkosten pünktlich jeweils zum 1. des Monats überwiesen. Mieter A war sogar überpünktlich: die Januarrente 02 ging bei Lothar bereits am 27.12.01 ein.

Ferner hatte Lothar folgende Ausgaben:

Grundsteuer:	150 €
Schornsteinfeger:	220 €
Wasser	900 €
Strom Flurbeleuchtung:	80 €
Heizung (Kaufpreis Öl)	2.700 €
Schuldzinsen für das für den Kauf des Hauses aufgenommene Darlehen:	6.950 €
Tilgung des Darlehens.	4.400 €
AfA (2%)	5.000 €
Reparatur der Toilette in der Mietwohnung des C	1.000 €

Wie hoch sind Lothars Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung?

15. Fall Einkünfte V+V

Sabine kauft sich mit notariellem Kaufvertrag vom 14.04.2008 eine Eigentumswohnung im Agnesviertel, die sie vermieten möchte. Der Übergang von Nutzen und Lasten war am 02.05.2008. Das Haus wurde im Jahr 2005 errichtet aufgrund eines Bauantrages vom 01.03.2004.

Der Kaufpreis betrug 245.000 €, wobei 5 % auf den Grund und Boden entfielen. Die Wohnung wurde ab dem 01.07.2008 für monatlich 600 € zuzüglich 150 € Nebenkosten vermietet. Mit der Mietzahlung ging auch die vereinbarte Kautions iHv 1.000 € ein. Die Dezembermiete wurde jedoch erst am 09.01.2009 gutgeschrieben.

Im Oktober 2008 wurden vom Mieter 100 € zuzüglich 19 € USt Schadensersatz für die Ausbesserung beschädigter Fliesen im Bad überwiesen.

Ferner hat Sabine folgende Aufwendungen gehabt:

- Notarrechnung	2.000 € für die Umschreibung der ETW
	<u>1.400 € für die Aufnahme einer Grundschuld</u>
	= 3.400 €
	+ 646 € USt
	= 4.460 €

Grundbuchkosten	550	für die Umschreibung
	330	für die Grundschuldaufnahme
GrESt	8.575	
lfd. Kosten	1.300	(Strom/Gas/Wasser/GrdSt etc)
Grundschuldzinsen	7.480	

a.) wie hoch sind die Einnahmen aus V+V im VZ 2008?

b.) Wie hoch ist die AfA 2008?

c.) Wie hoch sind die WK im Jahr 2008?

16. Fall Einkünfte V+V

a.) Was ist Erhaltungsaufwand und was sind Herstellungskosten?

Austausch von Schlössern gegen Sicherheitsschlösser	
Aufwendungen für die Umstellung einer funktionsunfähigen Öl-zentralheizung auf eine Gaszentralheizung	
Aufwendungen für eine fest an der Außenmauer angebrachte Markise	
Aufwendungen für den Einbau einer Alarmanlage nach Fertigstellung aber vor erster Nutzung des Gebäudes	
Austausch eines kaputten Öltanks	

b.) Wie sind Erhaltungsaufwendungen bzw. Herstellungskosten steuerlich zu behandeln?

17. Fall sonstige Einkünfte (Rente)

A bezieht seit 2004 eine monatliche Bruttorente von 1.280 €. Nach einer Rentenanpassung im Jahr 2007 bezieht er nunmehr 1.315 €.

Wie hoch sind seine steuerpflichtigen Einkünfte im VZ 2008?

18. Fall sonstige Einkünfte

Prüfen Sie bitte, ob es sich jeweils um private Veräußerungsgeschäfte handelt:

Heribert verkauft seine Briefmarkensammlung, die er vor neun Jahren vollendet hatte, mit einem Gewinn von 800 €	
Lieselotte kauft sich im Jahr 2005 eine Eigentumswohnung, die sie selbst bewohnt. Im Jahr 2007 verkauft sie sie wieder (mit Gewinn).	
Aloisius kauft im Januar Aktien im Wert von 1.000 €, die er im April für 1.500 € wieder verkauft.	
Christof kauft mit Vertrag vom 05.02.1999 (Eintragung ins Grundbuch: 15.03.1999) ein EFH, das er die ersten drei Jahre selbst nutzt. Danach vermietet er das Haus, bis er es schließlich mit Vertrag vom 01.02.2008 (Eintragung ins Grundbuch: 01.04.2008) wieder verkauft.	

19. Fall sonstige Einkünfte

A kaufte sich am 01.01.00 ein bebautes Mietwohngrundstück in Köln für 700.000 € zuzüglich 28.000 € AnschaffungsNK (Anteil GruBo: 5 %).

Er verkaufte das Grundstück zum 01.01.05 für 800.000 €. Die jährliche AfA betrug 2 % (= 69.160 € bis zur Wiederveräußerung. Beim Verkauf fielen Kosten in Höhe von 5.000 € an (Inserat etc).

Wie hoch sind seine Einkünfte?

20. Fall sonstige Einkünfte

Eberhart vermietet sein Auto für zwei Wochen an einen Bekannten für 245 €, während Eberhart im Urlaub ist.

Seine Gattin Wiltrudis hatte in ihrer Freizeit den Abschluss eines Bausparvertrages an ihre Nachbarin vermittelt und dafür von der Bausparkasse eine Provision i.H.v. 300 € erhalten. WK waren jeweils nicht entstanden.

Wie hoch sind die Einkünfte aus § 22 für das Ehepaar (Zusammenveranlagung)?