



Telefon: 09221 / 900 – 0
Telefax: 09221 / 900 – 111
E-Mail: info@firtpartner.de
Adresse: Kurt-Schumacher-Str. 23
D-95326 Kulmbach

Mandanten-Rundschreiben 05/2024

Aktuelles aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung

05 | 2024

Für alle Steuerpflichtigen

Wachstumschancengesetz: Die Odyssee ist zu Ende

| Bereits im Juli 2023 hatte das Bundesfinanzministerium einen Referentenentwurf für ein **milliardenschweres Wachstumschancengesetz** vorgelegt. Das Ziel: Eine Verabschiedung im Jahr 2023. Bekanntlich wurde daraus nichts. Vielmehr kam das Gesetzgebungsverfahren einem Possenspiel gleich, das durch **die Zustimmung des Bundesrats** am 22.3.2024 und der Gesetzesverkündung am 27.3.2024 nun beendet ist. |

Vorbemerkungen

Das verabschiedete Gesetz enthält im Vergleich zum ursprünglichen Referenten- und Regierungsentwurf viele Änderungen. So wurde u. a. **das Entlastungsvolumen reduziert und die Klimaschutz-Investitionsprämie gestrichen.**

Zudem wurden **zeitkritische Regelungen bereits Ende 2023** durch das Kreditweitzmarktförderungsgesetz umgesetzt, z. B. **die Beseitigung von Unsicherheiten bei der Grunderwerbsteuer** aufgrund des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts sowie **Anpassungen bei der Zins-schrankenregelung.**

Dennoch enthält das Gesetzespaket weiterhin **zahlreiche Änderungen bzw. Neuregelungen**, die auszugsweise vorgestellt werden.

Neuregelungen

Degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter

Bei **beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens**, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2023 angeschafft oder hergestellt wurden, kann der Steuerpflichtige statt der linearen **eine degressive Abschreibung von 25 %** (höchstens das 2,5-Fache der linearen Abschreibung) wählen.

Die als Investitionsanreiz gedachte degressive Abschreibung wurde **nun wieder eingeführt** – und zwar erneut befristet für Anschaffungen oder Herstellungen nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2025.

Beachten Sie | Der Abschreibungssatz wurde **auf 20 %** (höchstens das 2-Fache der linearen Abschreibung) reduziert.

Daten für den Monat Juni 2024

➤ **STEUERTERMINE**

Fälligkeit:

- USt, LSt = 10.6.2024
- ESt, KSt = 10.6.2024

Überweisungen (Zahlungsschonfrist):

- USt, LSt = 13.6.2024
- ESt, KSt = 13.6.2024

Scheckzahlungen:
Bei Scheckzahlung muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen!

➤ **BEITRÄGE SOZIALVERSICHERUNG**

Fälligkeit Beiträge 6/2024 = 26.6.2024

➤ **VERBRAUCHERPREISINDEX**
(Veränderung gegenüber Vorjahr)

3/23	8/23	11/23	3/24
+ 7,8 %	+ 6,4 %	+ 2,3 %	+ 2,3 %

Degressive Abschreibung für Wohngebäude

Mit § 7 Abs. 5a Einkommensteuergesetz (EStG) wurde eine **degressive Abschreibung i. H. von 5 % für Wohngebäude** eingeführt. Voraussetzung: Mit der Herstellung wurde **nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029** begonnen oder die Anschaffung erfolgte im Jahr der Fertigstellung aufgrund eines nach dem

30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechts-wirksam abgeschlossenen obligatori-schen Vertrags. Wird von der degressi-ven Abschreibung Gebrauch gemacht, ist zu beachten, dass

- **Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung unzulässig** sind,
- die Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung **zeitanteilig** zu erfolgen hat und
- ein **späterer Wechsel zur linearen Abschreibung** erfolgen kann.

Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau

Es sollen **neue Mietwohnungen im unteren und mittleren Preissegment** geschaffen werden. Als Anreiz gewährt der Gesetzgeber **eine Sonderabschreibung** (§ 7b EStG), wodurch **in den ersten vier Jahren insgesamt bis zu 20 % zusätzlich** zur normalen/regulären Abschreibung beschrieben werden können.

Die **Kostenobergrenzen** wurden rück-wirkend für nach dem 31.12.2022 ge-stellte Bauanträge wie folgt erhöht:

- **Baukostenobergrenze** (Anschaf-fungs-/Herstellungskosten der Woh-nung je qm Wohnfläche): um 400 EUR auf 5.200 EUR,
- **maximale Bemessungsgrundlage für die Abschreibung** (je qm Wohn-fläche): von 2.500 EUR auf 4.000 EUR.

MERKE | Zudem wurde der zeitliche Anwendungsbereich erweitert: Die Re-gelung gilt für Wohnungen, für die der Bauantrag oder die Bauanzeige vor dem 1.10.2029 (zuvor: 1.1.2027) gestellt wird.

Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG

Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist eine Son-derabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG möglich, wenn die **Gewinngrenze von 200.000 EUR** im Jahr, das der Investition vorangeht, nicht überschritten wird.

Die **Sonderabschreibung**, die auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung und die folgenden vier Jahre **verteilt werden kann**, wurde von bis zu ins-gesamt 20 % **auf bis zu 40 %** angehoben. Die neue Grenze gilt für Anschaffungen und Herstellungen nach dem 31.12.2023.

E-Fahrzeuge/Firmenwagen

Die **Besteuerung eines Firmenwagens (außerdienstliche Nutzung)** kann redu-ziert werden, indem kein Verbrenner, sondern ein **Elektrofahrzeug** gewählt

wird. Denn hier ist **nur ein Viertel des Bruttolistenpreises** anzusetzen, wenn der **Höchstbetrag** von 60.000 EUR ein-gehalten wird. Dieser wurde für nach dem 31.12.2023 angeschaffte Fahrzeuge **auf 70.000 EUR erhöht**.

Alterseinkünfte

Der **steuerpflichtige Teil der Rente aus einer Basisversorgung** beträgt bei einem Rentenbeginn im Jahr 2005 oder früher 50 %. Der Besteuerungsanteil wird für jeden neuen Rentnerjahrgang sukzessive erhöht. Bisher wären Renten **ab 2040 (Jahr des Rentenbeginns)** zu 100 % zu berücksichtigen.

Nun wurde **der Anstieg des Besteue-rungsanteils** für jeden neuen Rentenein-trittsjahrgang **ab 2023** auf einen halben Prozentpunkt jährlich **reduziert** (für 2023 nur 82,5 % anstatt 83 %). **100 % gelten dann erstmals für 2058**.

Geschenkegrenze

Geschenke an Geschäftspartner und Kunden sind nur dann steuermindernde Betriebsausgaben, wenn **eine Grenze** eingehalten wird. Diese wurde für nach dem 31.12.2023 beginnende Wirtschafts-jahre von 35 EUR **auf 50 EUR erhöht**.

Verlustvortrag

Nach § 10d Abs. 2 EStG ist ein **Verlust-vortrag** bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. EUR (bei Zusam-menveranlagung: 2 Mio. EUR) unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 % des 1 Mio. bzw. 2 Mio. EUR übersteigen-den Gesamtbetrags der Einkünfte mög-lich. **Ab dem Veranlagungszeitraum 2024** gelten anstelle der 60 % **dann 70 % (ab 2028 sind wieder 60 % relevant)**.

Thesaurierungsbegünstigung

Für **bilanzierende Einzel- und Perso-nenunternehmen** sieht § 34a EStG eine steuerliche Begünstigung für **nicht ent-nommene Gewinne** vor, die (langfristig) im Unternehmen verbleiben sollen. Da von dieser Begünstigung (nicht zuletzt infolge der Komplexität) bis dato **eher selten Gebrauch gemacht** wurde, hat der Gesetzgeber § 34a EStG mit Wir-kung ab dem Veranlagungszeitraum 2024 „reformiert“. Ob die Änderungen zu einer höheren „Nachfrage“ bzw. Nut-zung führen, bleibt aber abzuwarten.

Option zur Körperschaftbesteuerung

Nach § 1a des Körperschaftsteuergeset-zes (KStG) können **Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften im ertragsteuerlichen Bereich** wie Körper-

schaften behandelt werden. Durch einige Änderungen (z. B. können nun auch eingetragene GbRs optieren) soll **die Option attraktiver werden**.

Elektronische Rechnung

Im Bereich der Umsatzsteuer stellt die Einführung **der obligatorischen elektro-nischen Rechnung für Umsätze zwi-schen inländischen Unternehmen (B2B)** sicherlich die relevanteste Änderung dar.

Die Neuregelung tritt **bereits am 1.1.2025 in Kraft**. Da die Umsetzung aber einige Zeit beanspruchen wird, können nach den Vorgaben des § 27 Umsatzsteuerge-setz (UStG) Übergangsregelungen ge-nutzt werden. Der **allgemeine Über-gangszeitraum beträgt zwei Jahre (Pflicht somit ab 2027)**; drei Jahre gelten für Unternehmer **mit einem Gesamtum-satz von bis zu 800.000 EUR im Jahr 2026**.

Bürokratieabbau bei der Umsatzsteuer

Unter gewissen Voraussetzungen kann die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (**Ist-Besteuerung**) berechnet werden, was einen Liquiditätsvorteil er-möglicht. Die relevante **Vorjahresum-satzgrenze wurde von 600.000 EUR auf 800.000 EUR erhöht** (gilt ab Besteue-rungszeitraum 2024).

Die Grenze, ab der Unternehmer von der **Abgabe der Umsatzsteuervoranmel-dung befreit** werden können, wurde von 1.000 EUR **auf 2.000 EUR angehoben** (gilt ab Besteuerungszeitraum 2025).

Grundsätzlich sind **Kleinunternehmer** (§ 19 UStG) von der Abgabe einer Um-satzsteuererklärung (**Nullmeldung**) **ab dem Besteuerungszeitraum 2024 befreit**.

Anhebung von Buchführungsgrenzen

Überschreiten gewerbliche Unterneh-mer gewisse **Buchführungsgrenzen**, können sie ihren Gewinn **nicht mittels Einnahmen-Überschussrechnung** ermit-teln, sondern sind zur **Bilanzierung** ver-pflichtet. Die in § 141 der Abgabenord-nung geregelten Grenzen wurden von 600.000 EUR **auf 800.000 EUR (Umsatz)** und von 60.000 EUR **auf 80.000 EUR (Gewinn)** erhöht. Dies gilt für Wirt-schaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen (mit Übergangsregelung).

Auch die **Buchführungsgrenzen in § 241a Handelsgesetzbuch** wurden auf 800.000 EUR (Umsatzerlöse) bzw. 80.000 EUR (Jahresüberschuss) erhöht.

Quelle | Wachstumschancengesetz, BGBl I 2024, Nr. 108

Für alle Steuerpflichtigen

Außergewöhnliche Belastungen: Welche Kosten sind bei einem behinderungsbedingtem Umbau angemessen?

| Mehraufwendungen für einen behindertengerechten Um- oder Neubau eines Hauses oder einer Wohnung sind grundsätzlich als **außergewöhnliche Belastung** abziehbar. Dies gilt auch für eine dadurch **ausgelöste Mieterhöhung**. Aber: Ein Abzug ist nur zulässig, soweit die Aufwendungen den Umständen nach **notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen**. |

Im Streitfall des Finanzgerichts München ging es um die umbaubedingte Erhöhung einer jährlichen Miete, die durch die Errichtung eines behindertengerechten Verbindungsbaus mit Pflegebad zwischen zwei Einfamilienhäusern veranlasst war. **Der Höhe nach** hat das Finanzgericht **eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen gesehen** – und zwar im Hinblick darauf, dass es zu den tatsächlich durchgeführten Umbaumaßnahmen **eine kostengünstigere Alternative gegeben hätte**, die der Behinderung in gleicher Weise Rechnung getragen hätte.

PRAXISTIPP | Der Bundesfinanzhof hat die Revision zugelassen. Er kann nun klären, ob dem Steuerpflichtigen bei der Beurteilung, ob Aufwendungen notwendig und angemessen sind, ein Ermessensspielraum einzuräumen ist. Bis dahin können geeignete Fälle durch einen Einspruch offengehalten werden.

Quelle | FG München, Urteil vom 27.10.2022, Az. 10 K 3292/18, Rev. BFH: Az. VI R 15/23

Für alle Steuerpflichtigen

Steuertipps für Familien

| Das Finanzministerium Baden-Württemberg hat seinen **Ratgeber „Steuertipps für Familien“ neu aufgelegt** (Publikationsdatum: 1/2024). Der Ratgeber gibt u. a. einen Überblick über die **Steuervergünstigungen für Familien und Alleinerziehende** und kann unter www.iww.de/s10532 heruntergeladen werden. |

Für alle Steuerpflichtigen

Steuerliche Nachteile beim Berliner Testament

| Beim **Berliner Testament** setzen sich Ehegatten für den ersten Erbfall gegenseitig als **Alleinerben** ein und bestimmen die **Kinder als Schlusserben** (z. B. zu gleichen Teilen). Ziel ist die gerechte Verteilung des Nachlasses zwischen den Kindern, jedoch **zunächst die Versorgung des überlebenden Ehegatten**. Die Kinder können das Konstrukt jedoch dadurch aus den Angeln heben, dass sie **beim Tod des Erstversterbenden ihre Pflichtteilsansprüche geltend machen**. Um dies zu verhindern, kann eine **Strafklause** aufgenommen werden, z. B. die **Jastrowsche Klausel**. Über einen solchen Fall hatte nun der Bundesfinanzhof zu entscheiden. Das Urteil zeigt, dass derartige Regelungen zumindest aus erbschaftsteuerlicher Sicht **nachteilig** sein können. |

■ Sachverhalt

Die Eltern der Klägerin (K) setzten sich gegenseitig als Alleinerben ein, wobei der überlebende Ehegatte über den Nachlass und sein eigenes Vermögen frei verfügen konnte. Als Erben des überlebenden Ehegatten setzten die Eheleute die K und drei ihrer Schwestern ein. Ein Bruder und eine weitere Schwester wurden enterbt.

Zudem enthielt das Berliner Testament eine **Jastrowsche Klausel**. Diese regelte, dass für den Fall, dass eines der Kinder nach dem Tod des zuerst sterbenden Elternteils den Pflichtteil verlangt, dieses Kind auch vom Nachlass des zuletzt sterbenden Elternteils nur den Pflichtteil erhalten soll. Diejenigen Erben, die den Pflichtteil beim Tod des Erstverstorbenen nicht fordern, sollten bei Tod des länger lebenden Ehegatten aus dem Nachlass des Erstverstorbenen ein erst beim Tod des länger lebenden Ehegatten fälliges Vermächtnis in Höhe des Pflichtteils erhalten.

Die enterbten Geschwister der K machten nach dem Tod des erstverstorbenen Vaters ihren Pflichtteil geltend. Die K erwarb daher beim Tod des Vaters ein entsprechendes Vermächtnis, das mit dem Tod der Mutter fällig wurde.

Nachdem auch die Mutter verstorben war, setzte das Finanzamt gegenüber der K Erbschaftsteuer für den Erwerb nach der Mutter fest. Das Vermächtnis rechnete es weder dem Erwerb hinzu noch wurde es als Nachlassverbindlichkeit in Abzug gebracht. Die K war hingegen der Ansicht, das Vermächtnis sei bei ihr **doppelt hinzugerechnet** worden und deshalb als Nachlassverbindlichkeit **abzugsfähig**. Dies sah der Bundesfinanzhof aber anders.

dessen Alleinerbin. Da das Vermächtnis zwar **damals bereits entstanden war, aber erst bei dem Tod der Mutter fällig wurde**, ging der Nachlass des Vaters ungeschmälert (einschließlich des Vermögens, aus dem das Vermächtnis zu erfüllen war) auf die Mutter über. Die Mutter konnte die **Vermächtnisverbindlichkeit bei ihrem Erbe nicht abziehen**, weil sie diese Schuld mangels Fälligkeit nicht zu begleichen hatte.

Nach dem **Tod der Mutter** hatte die K das **jetzt fällig gewordene Vermächtnis zu versteuern**. Als Schlusserbin unterlag bei ihr **außerdem der Nachlass** nach der Mutter der Erbschaftsteuer. Dort konnte sie die dann fällig gewordene **Vermächtnisverbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen**. Das Vermächtnis unterlag bei der K daher nur einmal der Besteuerung.

MERKE | Dass hinsichtlich des betagten Vermächtnisses im Ergebnis zweimal Erbschaftsteuer entsteht – einmal (ohne Abzugsmöglichkeit als Nachlassverbindlichkeit) bei der Mutter nach dem Tod des Vaters und ein weiteres Mal bei der K nach dem Tod der Mutter – ist zwar ungünstig, aus rechtlicher Sicht aber nicht zu beanstanden. Es liegt, so der Bundesfinanzhof, an der **Jastrowschen Klausel**, die das Vermächtnis zwar bei Tod des Erstverstorbenen anfallen, aber erst bei Tod des länger lebenden Ehegatten fällig werden lässt.

Kurzum: Wer ein Berliner Testament aufsetzen möchte, sollte nicht nur die zivilrechtlichen Aspekte, sondern auch die erbschaftsteuerlichen Folgen bedenken.

Der **Wert des Vermächtnisses** wurde zunächst einmal besteuert, nämlich nach dem Tod des Vaters bei der Mutter als

Quelle | BFH-Urteil vom 11.10.2023, Az. II R 34/20, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 239990; BFH, PM Nr. 11/24 vom 27.2.2024

Für alle Steuerpflichtigen

Energetische Gebäudesanierung: Wann ist die Steuerermäßigung bei Ratenzahlung zu gewähren?

| Zum 1.1.2020 wurde mit § 35c Einkommensteuergesetz (EStG) eine **Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden** eingeführt. Diese komplexe Regelung weist jedoch einige Fragen auf, die das Bundesfinanzministerium in einem Schreiben teilweise beantwortet hat. Nun ist ein **Verfahren vor dem Bundesfinanzhof** (Vorinstanz Finanzgericht München) zum **Heizungstausch anhängig**, in dem es darum geht, ob die Steuerermäßigung erst ab der vollständigen Begleichung der Rechnung in Betracht kommt. |

Hintergrund

Begünstigte Aufwendungen/Maßnahmen sind u. a. die Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen und Geschossdecken sowie die Erneuerung der Fenster, Außentüren oder der Heizungsanlage.

Je begünstigtem Objekt beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung **40.000 EUR**, wobei die Ermäßigung nach Maßgabe des § 35c Abs. 1 EStG über drei Jahre verteilt wird.

■ Sachverhalt

Die Steuerpflichtigen ließen 2021 eine neue Heizungsanlage in ihrem selbstgenutzten Gebäude einbauen. Zur Begleichung des Rechnungsbetrags wurde eine monatliche Ratenzahlung für die Jahre 2021 bis 2024 vereinbart. Fraglich ist nun, ob ein Abschluss der energetischen Maßnahmen bereits mit der ausgeführten Erneuerung der Heizungsanlage (hier im Jahr 2021) oder erst mit der vollständigen Begleichung des Rechnungsbetrags (voraussichtlich im Jahr 2024) vorliegt.

Das Bundesfinanzministerium hat in seinem Schreiben vom 14.1.2021 in der Rn. 43 ausgeführt, dass die Steuerermäßigung **erstmalig in dem Veranlagungszeitraum zu gewähren ist**, in dem die **energetische Maßnahme abgeschlossen wurde**. Voraussetzung ist, dass mit

der Durchführung der energetischen Maßnahme nach dem 31.12.2019 begonnen wurde und diese **vor dem 1.1.2030 abgeschlossen ist**.

Die energetische (Einzel-)Maßnahme ist dann abgeschlossen, wenn

- die Leistung tatsächlich erbracht (**vollständig durchgeführt**) ist,
- der Steuerpflichtige eine Rechnung (**Schlussrechnung**) erhalten und
- **den Rechnungsbetrag auf das Konto des Leistungserbringers eingezahlt hat**.

Die **Erledigung unwesentlicher Restarbeiten**, die für die tatsächliche Reduzierung von Emissionen nicht hinderlich sind, ist unschädlich. Auch soweit bei einer mehrteiligen Maßnahme für einzelne Teilleistungen **Teilrechnungen** erstellt und diese beglichen wurden, wird die Steuerermäßigung **abweichend vom Abflussprinzip erst ab dem Veranlagungszeitraum des Abschlusses der energetischen Maßnahme gewährt**, so das Bundesfinanzministerium.

Beachten Sie | Da die Revision anhängig ist, wird nun der Bundesfinanzhof entscheiden. Bis dahin können **geeignete Fälle mit einem Einspruch offen gehalten werden**.

Quelle | FG München, Urteil vom 8.12.2023, Az. 8 K 1534/23, Rev. BFH: Az. IX R 31/23; BMF-Schreiben vom 14.1.2021, Az. IV C 1 - S 2296-c/20/10004 :006

Für Unternehmer

Vorsteuervergütungsverfahren: Anträge bis 30.9.2024 stellen

| Die **EU-Mitgliedstaaten** erstatten inländischen Unternehmern unter bestimmten Bedingungen die **dort gezahlte Umsatzsteuer**. Ist der Unternehmer im Ausland für umsatzsteuerliche Zwecke nicht registriert, kann er die Beträge durch das **Vorsteuervergütungsverfahren** geltend machen. Die Anträge für 2023 sind **bis zum 30.9.2024** über das Online-Portal des Bundeszentralamts für Steuern zu stellen. Weitere Einzelheiten erfahren Sie unter www.iww.de/s3640. |

Für alle Steuerpflichtigen

Keine Werbungskosten: Prozesskosten zur Erlangung nahehelichen Unterhalts

| **Prozesskosten zur Erlangung nahehelichen Unterhalts** sind privat veranlasste Aufwendungen und **keine (vorweggenommenen) Werbungskosten bei den späteren Unterhaltseinkünften** i. S. des § 22 Nr. 1a Einkommensteuergesetz (EStG). Mit dieser Entscheidung hat der Bundesfinanzhof der anderslautenden Sichtweise des Finanzgerichts Münster (Vorinstanz) widersprochen. |

Hintergrund: Beim **begrenzten Realsplitting** kann der Unterhaltsverpflichtete die **Unterhaltszahlungen bis zu 13.805 EUR im Jahr** (zuzüglich der aufgewandten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung [Basisversorgung]) **als Sonderausgaben abziehen**. Dies bedarf allerdings der **Zustimmung des Unterhaltsberechtigten**, der die Unterhaltszahlungen seinerseits **als sonstige Einkünfte versteuern muss**.

Erst durch den Antrag und die Zustimmung werden Unterhaltsleistungen in den steuerrelevanten Bereich überführt. Die **Umqualifizierung markiert die zeitliche Grenze** für das Vorliegen abzugsfähiger Erwerbenaufwendungen; zuvor verursachte Aufwendungen des Unterhaltsempfängers stellen keine Werbungskosten dar.

Beachten Sie | Der Bundesfinanzhof hat den Streitfall an das Finanzgericht zurückverwiesen. Dieses muss nun klären, ob ggf. **außergewöhnliche Belastungen** vorliegen. Es besteht zwar ein **Abzugsverbot für Prozesskosten** (§ 33 Abs. 2 S. 4 EStG). Dieses greift aber nicht, wenn die Existenzgrundlage oder lebensnotwendige Bedürfnisse des Steuerpflichtigen betroffen sind.

Quelle | BFH-Urteil vom 18.10.2023, Az. X R 7/20, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 240004

➤ HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.

Sonderausgabe zum Firmenwagen: Besteuerung und Gestaltungen

01 | 2024

Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber

Der erste Firmenwagen: Richtige Besteuerung und Gestaltungsmodelle

| Soll ein Arbeitnehmer **erstmalig** einen Firmenwagen erhalten, ist die Freude oft groß. Doch mit dem Firmenwagen gehen auch viele Fragen einher: Wie wird der Vorteil „Firmenwagen“ versteuert und wie lässt er sich reduzieren? Lohnt ein **Fahrtenbuch**? Wie wirken sich **Zuzahlungen** und **privat getragene Kosten** aus? Ist eine **günstigere Fahrzeugklasse** oder ein **E-Fahrzeug** lukrativ? Diese und weitere Fragen werden nachfolgend beantwortet. |

1. Ausgangsfall

Der ledige, konfessions- und kinderlose Arbeitnehmer A wurde befördert. Hierdurch erhöht sich zwar nicht sein Bruttoarbeitslohn (bisher 4.000 EUR in der Steuerklasse I), aber er darf sich **einen Firmenwagen aussuchen**. Diesen darf er auch **unbeschränkt privat nutzen**. Nach einigen Recherchen beabsichtigt A, **einen Neuwagen (Verbrenner)** mit einem **Bruttolistenpreis (BLP) i. H. von 40.000 EUR** und **werkseits verbauter Sonderausstattung (10.000 EUR brutto)** zu wählen.

A fragt sich aber, welche **steuerlichen Folgen der Firmenwagen** für ihn hat. Immerhin spart er sich nun die Kosten für alle Privatfahrten und auch die **täglichen Fahrten zur Arbeit (20 km Entfernung)** trägt ab sofort sein Chef.

2. Pauschale Besteuerung

Weil der Arbeitgeber alle Kosten trägt, darf A den Firmenwagen zwar **theoretisch kostenlos fahren**. Dennoch wird A durch den Firmenwagen effektiv belastet, da ein **steuer- und beitragspflichtiger Vorteil (Sachbezug)** vorliegt.

Die Ermittlung des **geldwerten Vorteils** richtet sich nach § 8 Abs. 2 S. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG grundsätzlich nach der **pauschalen Ein-Prozent-Regelung**. Somit erhöht sich der Bruttoarbeitslohn von A wie folgt:

Privatnutzung

BLP	40.000 EUR
zzgl. Sonderausstattung	10.000 EUR
Summe	50.000 EUR
× 1 % (= Sachbezug pro Monat)	500 EUR

Beachten Sie | Für die Ein-Prozent-Regelung ist immer **der BLP zum Zeitpunkt der Erstzulassung relevant**. Das gilt auch für Gebrauchtwagen und auch dann, wenn der tatsächliche Kaufpreis durch Rabatte niedriger ausfällt. Nur nachträglich (**nach erfolgter Erstzulassung**) eingebaute Sonderausstattung bleibt bei der Ermittlung des Sachbezugswerts unberücksichtigt.

Da der Firmenwagen auch für **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** genutzt werden kann, ist für diese Fahrten nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG ein **Zuschlag von 0,03 %** des BLP zzgl. Sonderausstattung für jeden Entfernungskilometer zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte pro Monat anzusetzen.

Wohnung/erste Tätigkeitsstätte

BLP zzgl. Sonderausstattung	50.000 EUR
× 0,03 %	15 EUR
× Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte (20 km)	300 EUR

Beachten Sie | Kann der Firmenwagen auch für **eine doppelte Haushaltsführung** genutzt werden, sind für jede Fahrt

Inhaltsübersicht

1. Ausgangsfall	Seite 1
2. Pauschale Besteuerung	Seite 1
3. Günstigeres Fahrzeug	Seite 2
4. Elektro- oder Hybrid-elektrofahrzeuge	Seite 2
5. Einzelbewertung für Fahrten zum Betrieb	Seite 2
6. Kostendeckelung	Seite 3
7. Fahrtenbuch	Seite 3
8. Zuzahlungen	
8.1 Einmalige Zuzahlung zu den Anschaffungskosten	Seite 4
8.2 Laufendes Nutzungsentgelt	Seite 4
8.3 Lohnabrechnung oder Steuererklärung	Seite 4

pauschal 0,002 % des BLP zzgl. Sonderausstattung je Entfernungskilometer zwischen dem Ort des eigenen Haushalts und dem Beschäftigungsort anzusetzen (§ 8 Abs. 2 S. 5 EStG). Das gilt aber nur für Fahrten, **für die keine Werbungskosten abzugsfähig sind** – also immer dann, wenn **mehr als einmal in der Woche zur Zweitwohnung gefahren wird**.

Durch den Firmenwagen ergeben sich für A effektiv **zwei Änderungen**: Er wird durch die Fahrzeugkosten **nicht mehr unmittelbar finanziell belastet** und sein steuer- und beitragspflichtiger **Bruttolohn steigt von 4.000 EUR auf 4.800 EUR**. Das führt zu einer Schmälerung seines Nettoeinkommens. Denn während ihm sein Arbeitgeber bisher **einen Nettolohn von 2.602 EUR** überwiesen hat, **reduziert sich dieser künftig auf 2.222 EUR**.

MERKE | A kostet der Firmenwagen somit effektiv 380 EUR netto pro Monat. Diesen Betrag muss er von den gesparten Kfz-Kosten abziehen. Denn nur in Höhe der Differenz führt der Firmenwagen zu einem echten finanziellen Vorteil.

Infolge der **Belastung** (380 EUR pro Monat) gilt es zu überlegen, wie sich diese **reduzieren lässt**. Dabei gibt es mehrere Möglichkeiten.

3. Günstigeres Fahrzeug

Die einfachste Möglichkeit zur Reduzierung der finanziellen Belastungen ist, dass A **einen Firmenwagen mit einem niedrigeren BLP wählt**.

■ Beispiel

A entscheidet sich für einen günstigeren Firmenwagen. Bei diesem beträgt der BLP inklusive Sonderausstattung im Zeitpunkt der Erstzulassung nicht mehr 50.000 EUR, sondern lediglich 40.000 EUR.

Durch den niedrigeren BLP reduziert sich der Sachbezug für Privatfahrten auf monatlich 400 EUR (40.000 EUR × 1 %) und für die Fahrten zur Arbeit auf 240 EUR (40.000 EUR × 0,03 % × 20 km). Damit steigt der Bruttoarbeitslohn von 4.000 EUR auf nur noch 4.640 EUR (bisher 4.800 EUR). Da der Nettolohn nun 2.300 EUR beträgt, erhält A monatlich 78 EUR netto mehr Gehalt.

MERKE | Dies führt auch beim Arbeitgeber zu einer Ersparnis. Zum einen muss er für den Firmenwagen (Kauf oder Leasing) weniger aufwenden. Zum anderen spart er monatlich rund 20 % Arbeitgeberanteile zu den Sozialabgaben bezogen auf den verringerten Bruttoarbeitslohn. Bei einer Differenz wie im Beispiel von 160 EUR (bisher 4.800 EUR und neu 4.640 EUR) sind das immerhin 32 EUR pro Monat.

4. Elektro- oder Hybrid-elektrofahrzeuge

Der Sachbezug kann auch reduziert werden, indem kein Verbrenner, sondern ein **Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug** gewählt wird. Weil der Staat die Elektromobilität auch **steuerlich fördern** möchte, gibt es für diese Fahrzeuge unter den in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG verankerten Bedingungen Ermäßigungen, die sich **auf die Höhe des BLP auswirken**. Wird als Firmenwagen z. B. ein **reines Elektrofahrzeug ohne Kohlendioxidemission** gewählt und beträgt der BLP bei einer erstmaligen Überlassung durch den Arbeitgeber nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 **maximal 60.000 EUR (erhöht durch das Wachstumschancengesetz auf 70.000 EUR** bei Anschaffungen

nach dem 31.12.2023), ist der BLP nicht in voller Höhe, **sondern nur zu einem Viertel** anzusetzen, sodass sich die **Sachbezüge** reduzieren.

Wird die **Grenze** von 60.000 EUR bzw. 70.000 EUR bei einem Elektrofahrzeug **überschritten**, gilt zwar **kein gevierterter, aber ein halbiertes BLP**, der im Übrigen **auch für Hybrid-E-Fahrzeuge** Anwendung findet. Voraussetzung ist bei einer erstmaligen Überlassung durch den Arbeitgeber nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025, dass das Hybrid-E-Fahrzeug **eine Kohlendioxidemission von höchstens 50g je gefahrenen km hat** oder die **Reichweite** unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine **mindestens 60 km (nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2031 gelten 80 km) beträgt**.

■ Beispiel

A entscheidet sich für einen Firmenwagen mit einem BLP inkl. Sonderausstattung von 50.000 EUR. Es handelt sich nun aber um ein E-Fahrzeug.

Der BLP von 50.000 EUR ist nur mit 1/4 (12.500 EUR) anzusetzen. Somit reduziert sich der Sachbezug für Privatfahrten auf monatlich 125 EUR (12.500 EUR × 1 %). Der Sachbezug für die Fahrten zur Arbeit verringert sich auf 75 EUR (12.500 EUR × 0,03 % × 20 km). Damit steigt der Bruttoarbeitslohn auf lediglich 4.200 EUR (bisher 4.800 EUR). Der Nettolohn erhöht sich deshalb von bisher 2.222 EUR auf 2.509 EUR. Damit spart A monatlich 287 EUR netto.

PRAXISTIPPS | Für den (Hybrid)-E-Firmenwagen wird eine Ladevorrichtung (z. B. Wallbox) benötigt. Diese kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nach § 3 Nr. 46 EStG und § 1 Abs. 1 der Sozialversicherungsentgeltverordnung steuer- und beitragsfrei überlassen. Eigentümer bleibt aber der Arbeitgeber. Soll der Arbeitnehmer Eigentümer werden, stellt die Übereignung der Ladevorrichtung einen Sachbezug dar. Die Steuer kann dann zulasten des Arbeitgebers mit 25 % pauschaliert werden (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG). Der Vorteil: Die Sozialabgaben entfallen.

Da der Arbeitnehmer für die zu Hause durchgeführten Ladevorgänge seinen privaten Strom verwendet, kann der Arbeitgeber diesen steuer- und beitragsfrei erstatten. Grundsätzlich wird ein Einzelnachweis des verbrauchten Stroms gefordert. Zur Vereinfachung gestattet die Verwaltung (BMF-Schreiben vom 29.9.2020, Az. IVC 5-S 2334/19/10009 :004, Rz. 24) aber auch Pauschalen.

Bei deren Höhe kommt es darauf an, ob es sich um ein E- oder um ein Hybrid-E-Fahrzeug handelt und ob der Arbeitnehmer zusätzlich auch eine Lademöglichkeit beim Arbeitgeber hat:

- **mit zusätzlicher Lademöglichkeit** beim Arbeitgeber: 30 EUR im Monat für Elektrofahrzeuge und 15 EUR für Hybrid-E-Fahrzeuge,
- **ohne zusätzliche Lademöglichkeit** beim Arbeitgeber: 70 EUR im Monat für Elektrofahrzeuge und 35 EUR für Hybrid-E-Fahrzeuge.

5. Einzelbewertung für Fahrten zum Betrieb

Die bislang für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte angesetzte Pauschale **berücksichtigt das individuelle Fahrverhalten nicht** und lässt unberücksichtigt, wie oft die erste Tätigkeitsstätte tatsächlich aufgesucht wurde.

Problematisch ist das, wenn der Arbeitnehmer infolge von Tätigkeiten im Homeoffice oder Außendienst, Teilzeit, Urlaub, Krankheit etc. **nur wenige Fahrten durchführt**. Denn derartige Nutzungsausfälle sind in dem pauschalen Nutzungswert bereits berücksichtigt, sodass **keine Reduzierung des Sachbezugs möglich ist** (vgl. BMF-Schreiben vom 3.3.2022, Az. IVC 5-S 2334/21/10004 :001, Rz. 12). Das gilt **selbst für volle Kalendermonate**, an denen der Firmenwagen tatsächlich nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt wurde.

■ Beispiel

A nutzt seinen Firmenwagen (BLP: 50.000 EUR) infolge einer längeren Erkrankung und diversen Tätigkeiten im Homeoffice für Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte im Jahr nur für 100 Fahrten.

Der Sachbezug beträgt unabhängig von der Anzahl der durchgeführten Fahrten 3.600 EUR (50.000 EUR × 0,03 % × 20 km × 12).

Dieses unbillige Ergebnis kann aber vermieden werden, da **anstelle der pauschalen Methode auch eine Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten** erfolgen kann. Dabei ist zu beachten, dass das Wahlrecht **nur für das ganze Jahr** ausgeübt werden kann

und die Bewertung für jede Fahrt mit 0,002 % des BLP erfolgt. Lukrativ ist die Einzelbewertung, wenn der Arbeitnehmer in dem Kalenderjahr **an weniger als 180 Tagen** Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durchführt (12 Monate \times 0,03 % = 0,36 %; 180 Tage \times 0,002 % sind ebenfalls 0,36 %).

■ Beispiel

Wie Beispiel zuvor, A beantragt aber die Einzelbewertung: Der Sachbezug reduziert sich von 3.600 EUR auf 2.000 EUR (50.000 EUR \times 0,002 % \times 20 km \times 100 Fahrten). Bei unterstellten 20 % Sozialabgaben und 30 % Steuern bedeutet das eine Ersparnis von 800 EUR netto pro Jahr (1.600 EUR \times 50 %).

Die Anforderungen für die Einzelbewertung hat die Verwaltung (BMF 3.3.2022, a. a. O.) in der Rz. 13 niedergelegt. Danach muss A gegenüber dem Arbeitgeber **kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich** erklären, an welchen Tagen (**mit Datumsangabe**) er den Firmenwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat; die bloße Angabe der Anzahl der Tage reicht nicht aus. Demgegenüber vertritt das **Finanzgericht Nürnberg** (23.1.2020, Az. 4 K 1789/18) die Ansicht, dass **eine Datumsangabe nicht zwingend erforderlich ist**.

Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer **an den anderen Arbeitstagen** zur ersten Tätigkeitsstätte gelangt ist. Tage, an denen er mit dem Firmenwagen mehrfach Fahrten durchführt (z. B. wegen einer Mittagsheimfahrt) gelten als ein Tag.

Die schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers muss der Arbeitgeber **zum Lohnkonto** nehmen. Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn für die Ermittlung des Sachbezugs **jeweils die Erklärung des Vormonats** zugrunde gelegt wird.

Beachten Sie | Damit die Einzelbewertung nicht zu einem höheren Sachbezug führt, muss der Arbeitgeber **eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten** vornehmen.

Die Einzelbewertung stellt zwar ein Wahlrecht dar. Der Arbeitgeber muss sie **aber vornehmen**, wenn sie der Arbeitnehmer beantragt. Diese Verpflichtung kann der Arbeitgeber nur umgehen, wenn er **im Arbeitsvertrag** oder

der Vereinbarung über die Überlassung des Firmenwagens eine Klausel aufnimmt, nach der er keine Einzelbewertung vorzunehmen hat. In diesem Fall kann der Arbeitnehmer **in seiner Einkommensteuererklärung** zur Einzelbewertung übergehen und seinen Bruttoarbeitslohn reduzieren. Hierzu muss er **mit Datumsangabe** darlegen, an welchen Tagen er den Firmenwagen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat und **in welcher Höhe sein Arbeitgeber den Sachbezug berücksichtigt hat**.

MERKE | Durch die nachträgliche Einzelbewertung sinkt die Einkommensteuer. Die Sozialabgaben bleiben aber unverändert.

6. Kostendeckelung

Die pauschal ermittelten Sachbezüge dürfen die **Gesamtkosten des Firmenwagens nicht übersteigen**. Denn sonst würde ein Sachbezug versteuert, der tatsächlich nicht entstanden ist. Deshalb ist es erforderlich, den insgesamt für das jeweilige Jahr ermittelten Sachbezug **mit den tatsächlich entstandenen Fahrzeugkosten** (u. a. Versicherung, Kfz-Steuer, Treibstoff, Reparaturen, Abschreibung) zu vergleichen. Übersteigen die Fahrzeugkosten den Sachbezug, ist dieser um die Differenz zu reduzieren.

■ Beispiel

Der Arbeitgeber des A hat die Fahrzeuggesamtkosten zusammengestellt. Diese betragen 8.000 EUR. Da der bisher für das Jahr als Arbeitslohn zu erfassende Sachbezug 9.600 EUR beträgt, ist er um 1.600 EUR zu reduzieren.

7. Fahrtenbuch

Führt A ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** (BMF 3.3.2022, a. a. O., Rz. 26 ff.), können anstelle der pauschal ermittelten Sachbezüge **die tatsächlichen Fahrzeugkosten** angesetzt werden. Hierzu werden die jährlichen Gesamtkosten des Firmenwagens ermittelt, durch die jährliche Gesamtfahrleistung geteilt und **der sich so ergebende Kilometersatz** mit jedem privat gefahrenen km multipliziert (ebenso für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte). Dieses Verfahren bietet sich vor allem **bei einem hohen BLP an und/oder, wenn der Firmenwagen wenig privat genutzt wird**.

■ Beispiel

Die Sachbezüge für den Firmenwagen betragen jährlich 9.600 EUR. A hat ein Fahrtenbuch geführt. Daraus ergeben sich 20.000 gefahrene km (8.000 privat, 8.000 geschäftlich und 4.000 für Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte). Die Fahrzeuggesamtkosten wurden mit 12.000 EUR (inkl. Abschreibung auf acht Jahre) ermittelt.

Die Kosten pro km betragen 0,60 EUR (12.000 EUR/20.000 km). Der Sachbezug ist von 9.600 EUR auf 7.200 EUR zu reduzieren (12.000 km \times 0,60 EUR).

Bei einem (Hybrid)-E-Fahrzeug sind **Begünstigungen möglich** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG). Je nach Art des Fahrzeugs werden die in die Gesamtkosten einzubeziehenden Abschreibungen **nur zur Hälfte oder einem Viertel angesetzt**. Die Folge: Ein geringerer Kostensatz pro km und ein geringerer Sachbezug.

Das Fahrtenbuch muss **eine leichte und einwandfreie Überprüfung der Angaben ermöglichen**. Alle Fahrstrecken müssen **gesondert, fortlaufend und zeitnah aufgeführt** werden. Für **Privatfahrten** sind die Kilometerangaben nebst Angabe des Tages und der Vermerk „privat“ einzutragen. Für **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** reicht die Angabe des Tages, der Kilometerstände und der Vermerk „Wohnung/erste Tätigkeitsstätte“. Für **geschäftlich veranlasste Fahrten** sind das Datum und die Kilometerstände, das Reiseziel und -zweck sowie der Name des Geschäftspartners zu dokumentieren.

Das Fahrtenbuch muss in geschlossener Form und so geführt werden, dass es **nicht manipuliert** werden kann und etwaige Änderungen einsehbar sind. **Elektronische Fahrtenbücher** sind zulässig, wenn sich aus diesen dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen und **eine nachträgliche Veränderung der Eintragungen ohne Dokumentation ausgeschlossen ist**. Eine einfache Excel-Datei genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht.

8. Zuzahlungen

Zuzahlungen und Nutzungsentgelte, die an den Arbeitgeber zu leisten sind, haben eines gemeinsam: Sie **mindern den Nutzungswert** und damit **den Sachbezug** (BFH 30.11.2016, Az. VI R 49/14 und

Az. VI R 2/15). Der Grund: Der Arbeitnehmer wird in Höhe des Nutzungsentgelts durch die Firmenwagenüberlassung nicht bereichert, sodass in diesem Umfang **kein Arbeitslohn** vorliegt.

MERKE | Übersteigt das Nutzungsentgelt den Sachbezug, führt der übersteigende Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten.

8.1 Einmalige Zuzahlung zu den Anschaffungskosten

Leistet der Arbeitnehmer eine einmalige Zuzahlung zu den Anschaffungskosten oder übernimmt er eine Leasingsonderzahlung, mindern diese oft hohen Beträge den Sachbezug – bis auf 0 EUR (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 S. 2 und 3 Lohnsteuer-richtlinien [LStR]). Aufgrund der hohen Zahlung ergibt sich oft ein den Sachbezug übersteigender Betrag. Dieser geht aber nicht verloren, sondern lässt sich in künftige Perioden vortragen.

■ Beispiel

Da A ein teureres Fahrzeug wünscht, als sein Arbeitgeber bereit ist zu gewähren, leistet er eine Zuzahlung zu den Anschaffungskosten von 15.000 EUR. Der jährlich ermittelte Sachbezug nach der Ein-Prozent-Methode beträgt 9.600 EUR.

Die Zuzahlung wird mit dem Sachbezug verrechnet. Übersteigende Beträge werden in künftige Jahre vorgetragen:

Jahr	Sachbezug	Zuzahlung	steuerpflichtig
1	9.600 EUR	9.600 EUR	0 EUR
2	9.600 EUR	5.400 EUR	4.200 EUR
3 ff.	9.600 EUR	0 EUR	9.600 EUR

Beachten Sie | Entsprechendes gilt bei der Ermittlung des Sachbezugs durch ein Fahrtenbuch. In diesem Fall sind bei der Ermittlung der Fahrzeuggesamtkosten die nicht um die Zuzahlung geminderten Anschaffungskosten maßgebend – dafür wird die Zuzahlung dann von dem ermittelten Sachbezug abgezogen.

Das Beispiel verdeutlicht das Problem der Zuzahlung: Es kommt zu Schwankungen in der Einkommensprogression (Sachbezug im Jahr 1: 0 EUR; Sachbezug in den Jahren 3 ff.: 9.600 EUR). Günstiger wäre es oft, wenn die Zuzahlung linear auf den Zeitraum der Firmenwagenüberlassung verteilt werden könnte – und das geht, wenn Arbeitnehmer und Arbeitgeber eine arbeitsvertragliche Vereinbarung über den Zuzahlungszeitraum treffen (BFH 16.12.2020, Az. VI R 19/18; BMF 3.3.2022, a. a. O., Rz. 66).

■ Beispiel

Wie das Beispiel zuvor, allerdings vereinbart A mit seinem Arbeitgeber, dass die Zuzahlung von 15.000 EUR auf drei Jahre zu verteilen ist, da ihm der Firmenwagen zunächst für drei Jahre überlassen wird.

Jahr	Sachbezug	Zuzahlung	steuerpflichtig
1	9.600 EUR	5.000 EUR	4.600 EUR
2	9.600 EUR	5.000 EUR	4.600 EUR
3	9.600 EUR	5.000 EUR	4.600 EUR
4 ff.	9.600 EUR	0 EUR	9.600 EUR

MERKE | Entsprechendes gilt für zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen für die außerdienstliche Nutzung. Auch diese sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen (BFH 16.12.2020, Az. VI R 19/18; BMF 3.3.2022, a. a. O., Rz. 57).

Zum Problem wird eine auf den Nutzungszeitraum verteilte Einmalzahlung, wenn der Firmenwagen frühzeitig gewechselt wird (z. B. wegen eines Totschadens). Denn noch nicht verrechnete Zuzahlungen können nicht auf einen neuen Pkw übertragen werden. Die Zuzahlung ist insoweit steuerlich verloren. Erhält der Arbeitnehmer einen Teilbetrag zurück, ist die Rückzahlung nur insoweit steuerpflichtig, wie die Zuzahlung bereits Sachbezüge gemindert hat.

8.2 Laufendes Nutzungsentgelt

Muss der Arbeitnehmer ein laufendes Nutzungsentgelt (z. B. eine Kilometerpauschale) zahlen oder einzelne Kosten (z. B. Treibstoff) übernehmen, mindern die Nutzungsentgelte den Sachbezug bis auf maximal 0 EUR (Beispiel: Sachbezug: 800 EUR abzgl. Benzinkosten: 250 EUR = steuer- und beitragspflichtiger Sachbezug i. H. von 550 EUR).

Wird der Sachbezug nach der Fahrtenbuchmethode berechnet und übernimmt der Arbeitnehmer einzelne Kosten, sind die vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen nach der R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 S. 8 LStR nicht in die Ermittlung der Gesamtkosten einzubeziehen. Das Bundesfinanzministerium (3.3.2022, a. a. O., Rz. 59) gestattet aber auch eine günstigere Berechnung: Danach können zunächst die Gesamtkosten und damit die Kfz-Kosten je gefahrenen Kilometer inklusive der vom Arbeitnehmer getragenen Kosten ermittelt werden. Die vom Arbeitnehmer getragenen Kosten werden dann von dem Sachbezug abgezogen.

■ Beispiel

A führt ein Fahrtenbuch. 2023 nutzt er den Firmenwagen mit 9.000 km für private und mit 16.000 km für dienstliche Zwecke. Von den Gesamtkosten (10.000 EUR) entfallen 2.500 EUR auf Treibstoffkosten, die A auf Basis des Nutzungsvertrags selbst zahlen musste.

	LStR	BMF
Gesamtkosten	10.000 EUR	10.000 EUR
von A getragen	- 2.500 EUR	-
maßgebende Gesamtkosten	7.500 EUR	10.000 EUR
gefahrte km	25.000 km	25.000 km
Kosten je km	0,30 EUR	0,40 EUR
km (privat)	9.000 km	9.000 km
Sachbezug (km-Satz x km)	2.700 EUR	3.600 EUR
von A getragen	-	-2.500 EUR
Sachbezug	2.700 EUR	1.100 EUR
Vorteil		1.600 EUR

8.3 Lohnabrechnung oder Steuererklärung

Die Zuzahlungen sind im Lohnsteuerabzugsverfahren zu berücksichtigen, es sei denn, aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage ergibt sich etwas anderes.

Wurde der Sachbezug vom Arbeitgeber nicht um das Nutzungsentgelt gemindert (z. B., weil es arbeitsvertraglich ausgeschlossen wurde) oder wurde die Minderung falsch berechnet, ist der Steuervorteil nicht verloren. Der Arbeitnehmer kann das Nutzungsentgelt auch in seiner Einkommensteuererklärung geltend machen und den Bruttoarbeitslohn in entsprechender Höhe reduzieren.

Damit das Finanzamt den Vorgang prüfen kann, muss die Nutzungsvereinbarung vorgelegt, das Nutzungsentgelt nachgewiesen und dargelegt werden, wie der Arbeitgeber den Vorteil bisher als Sachbezug versteuert hat. Im Anschluss werden dem Arbeitnehmer durch den geringeren Bruttoarbeitslohn die zu viel entrichteten Lohnsteuern (nicht aber die Sozialabgaben) erstattet.

Rechtsstand | 8.4.2024

HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.