

Urteil vom 04. Juli 2023, VIII R 29/20

Zur Selbstbindung der Verwaltung und zur Berücksichtigung vorteilsmindernder Aufwendungen im Rahmen der Kraftfahrzeugüberlassung

ECLI:DE:BFH:2023:U.040723.VIIIR29.20.0

BFH VIII. Senat

EStG § 3 Nr 26, EStG § 4 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 8 Abs 2 S 2, EStG § 8 Abs 2 S 3, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 19 Abs 1, EStH 2017 H 18.2, EStG VZ 2017

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 09. Oktober 2020, Az: 14 K 21/19

Leitsätze

1. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Finanzverwaltung für eine hauptberufliche selbständige schriftstellerische Tätigkeit im Sinne des H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2017 verlangt, dass der Steuerpflichtige mindestens im zeitlichen Umfang von mehr als einem Drittel eines vergleichbaren Vollzeitberufs im Veranlagungszeitraum schriftstellerisch tätig werden muss.
2. Die vom Arbeitnehmer für seine Garage getragene Absetzung für Abnutzung kann den geldwerten Vorteil aus der Überlassung eines betrieblichen Arbeitgeber-Fahrzeugs zur außerdienstlichen Nutzung nicht mindern, wenn keine rechtliche Verpflichtung des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber besteht, das Fahrzeug in der Garage unterzustellen.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 09.10.2020 - 14 K 21/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden für das Streitjahr 2017 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
 - 2 Der Kläger war im Streitjahr als Syndikusrechtsanwalt und Syndikussteuerberater bei der X AG angestellt. Aus dieser Tätigkeit erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG). Daneben verfasste er steuerliche Fachbeiträge in Form von Aufsätzen und Kommentierungen und erhielt Vergütungen der Y. Diese Einkünfte ordnete der Kläger den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu. Einnahmen aus einer anwaltlichen oder steuerberatenden Tätigkeit neben der Tätigkeit als Syndikus erzielte der Kläger nicht.
 - 3 Die Klägerin war als Funktionsoberärztin an der Z angestellt. Aus dieser Tätigkeit erzielte sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG. Ferner erhielt sie Vergütungen für die Erstellung ärztlicher Patientengutachten, für die sie vom kommissarischen Chefarzt beauftragt worden war und Vergütungen aus einem Lehrauftrag an der Z. Diese Einkünfte ordnete sie den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu.
 - 4 Die X AG stellte dem Kläger im Streitjahr ein Geschäftsfahrzeug zur dienstlichen und außerdienstlichen Nutzung

und ein Zweitfahrzeug für Führungskräfte zur dienstlichen und außerdienstlichen Nutzung zur Verfügung. Das Zweitfahrzeug benutzte die Klägerin. Der geldwerte Vorteil des Klägers für die Nutzung der Fahrzeuge für außerdienstliche Fahrten wurde nach der 1 %-Regelung, für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte nach der 0,03 %-Methode ermittelt (§ 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG).

- 5 Der Kläger ermittelte für das Streitjahr den Gewinn aus selbständiger Arbeit aus den Einnahmen aus wissenschaftlicher und schriftstellerischer Tätigkeit im Wege der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Als Betriebsausgaben machte er einen Betrag in Höhe von 30 % der Einnahmen nach H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs (EStH) 2017 für eine hauptberufliche selbständige schriftstellerische Tätigkeit geltend. Belege zu konkreten Aufwendungen im Zusammenhang mit der schriftstellerischen Tätigkeit legte der Kläger nicht vor.
- 6 Die Klägerin ermittelte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ebenfalls gemäß § 4 Abs. 3 EStG im Wege der Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Die Einnahmen aus einer Prüfungsvergütung behandelte sie gemäß § 3 Nr. 26 EStG als steuerfrei. Von den Vergütungen für die Patientengutachten und den Einnahmen aus dem Lehrauftrag zog sie nach H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 einen Betrag in Höhe von 30 % der Einnahmen als Betriebsausgaben ab. Belege zu konkreten Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit legte die Klägerin nicht vor.
- 7 Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit machten die Kläger Aufwendungen in Höhe von 645,16 € als Minderung des geldwerten Vorteils des Klägers aus der Fahrzeugüberlassung geltend. Diese Aufwendungen entfielen auf die Absetzung für Abnutzung (AfA) für die Garage auf dem Privatgrundstück der Kläger, in der die beiden überlassenen Fahrzeuge eingestellt worden waren.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) berücksichtigte in der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr vom 17.05.2018 bei den Einkünften der Kläger aus selbständiger Arbeit jeweils nur einen pauschalen Betriebsausgabenabzug in Höhe von 25 % der Einnahmen für eine nebenberuflich ausgeübte schriftstellerische und wissenschaftliche Tätigkeit, begrenzt auf 614 € beim Kläger sowie in Höhe von 98 € für die Klägerin (vgl. H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. b EStH 2017). Eine Minderung des geldwerten Vorteils des Klägers aus der Überlassung der beiden Fahrzeuge der X AG in Höhe der Garagen-AfA lehnte das FA ab.
- 9 Während des anschließenden Einspruchsverfahrens erließ das FA wegen anderer, hier nicht streitiger Punkte einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 06.07.2018. Hinsichtlich des streitig gebliebenen Abzugs der 30%igen Betriebsausgabenpauschalen und der Minderung des geldwerten Vorteils um die Garagen-AfA wies es den Einspruch als unbegründet zurück.
- 10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 191 mitgeteilten Gründen ab.
- 11 Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie rügen die Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 12 Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 09.10.2020 - 14 K 21/19 und die Einspruchsentscheidung vom 13.12.2018 aufzuheben, sowie den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 06.07.2018 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften der Kläger aus selbständiger Arbeit jeweils eine Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 30 % der Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit abgezogen wird und die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 645,15 € gemindert werden.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet.
- 15 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Kläger in ihren Gewinnermittlungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht nach H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 pauschal Betriebsausgaben

in Höhe von jeweils 30 % der Einnahmen abziehen dürfen (s. II.1.) und dass der geldwerte Vorteil des Klägers aus der Überlassung der beiden Fahrzeuge zur außerdienstlichen Nutzung nicht um die Garagen-AfA zu mindern ist (s. II.2.).

- 16** 1. Das FG hat die Entscheidung des FA, den Klägern in den Gewinnermittlungen den Abzug pauschal ermittelter Betriebsausgaben gemäß H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 zu versagen, zu Recht nicht beanstandet.
- 17** a) Eine ordnungsgemäße Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG --wie von den Klägern als Gewinnermittlungsmethode verwendet-- setzt grundsätzlich voraus, dass die Höhe der Betriebsausgaben durch Belege nachgewiesen wird; eine förmliche Aufzeichnungspflicht besteht hingegen nicht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.12.2017 - VIII R 6/14, Rz 54 zu § 146 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 146 Abs. 1 der Abgabenordnung). Für steuermindernde Tatsachen muss ein Steuerpflichtiger auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG aufgrund der ihn treffenden Feststellungslast seine Betriebsausgaben so festhalten, belegen und aufbewahren, dass das Finanzamt diese auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüfen kann (s. BFH-Urteil vom 12.12.2017 - VIII R 6/14, Rz 57). Zu diesen materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Vorgaben enthält H 18.2 Betriebsausgabenpauschale EStH 2017 eine Ausnahme. Die Verwaltungsanweisung gibt zur Vereinfachung für die Finanzämter im Steuerfestsetzungsverfahren eine abgesenkte Prüfdichte für das Vorliegen von Betriebsausgaben vor, sodass insoweit von den Finanzämtern auch darauf verzichtet werden kann, Belege anzufordern.
- 18** b) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH führen Verwaltungsanweisungen wie in H 18.2 EStH 2017 zu einer Selbstbindung der Verwaltung. Der Steuerpflichtige hat einen auch von den Steuergerichten zu beachtenden Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der Verwaltungsanweisung besteuert zu werden, es sei denn die Verwaltungsanweisung verlässt den gesetzlich vorgegebenen Rahmen. Die FG und der BFH können jedoch nur unterbinden, dass die Finanzverwaltung in Einzelfällen, die offensichtlich von der Verwaltungsanweisung gedeckt werden, von dieser ohne zwingende Sachgründe in willkürlicher Weise abweicht (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.2005 - I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097; vom 17.05.2022 - VIII R 26/20, BFHE 277, 218, BStBl II 2022, 829, Rz 25, 28; zur Betriebsausgabenpauschale in H 18.2 EStH 2015 s. FG Düsseldorf, Urteil vom 02.02.2021 - 10 K 3253/17 E, EFG 2021, 743, Rz 43 f.).
- 19** c) Die Voraussetzungen, unter denen nach H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 ein pauschaler 30%iger Betriebsausgabenabzug zu gewähren ist, sind nach der Auslegung der Verwaltungsanweisung durch das FA für die Kläger jeweils nicht erfüllt.
- 20** Das FA sieht in der Verwaltungsanweisung in H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 eine spezifische und ausschließliche Regelung für Steuerpflichtige, die Einkünfte aus einer hauptberuflichen selbständigen schriftstellerischen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erzielen. Zur Abgrenzung einer hauptberuflichen selbständigen schriftstellerischen Tätigkeit und einer nebenberuflich ausgeübten schriftstellerischen Tätigkeit im Sinne der Verwaltungsanweisung stellt das FA mangels einer darin enthaltenen Definition auf die zu § 3 Nr. 26 EStG vorhandenen Kriterien, insbesondere das Zeitkriterium ab (sog. Drittelregelung, vgl. R 3.26 Abs. 2 Satz 1 der Lohnsteuer-Richtlinien; H 3.26 EStH). Für die Klägerin fehlt es aus Sicht des FA bei diesem Verständnis schon an einer schriftstellerischen Tätigkeit im Sinne der Verwaltungsanweisung, da die von ihr für den leitenden Oberarzt erstellten Patientengutachten nicht an die Öffentlichkeit gerichtet oder für diese bestimmt waren. Für den Kläger verneint das FA eine hauptberufliche selbständige schriftstellerische Tätigkeit, da er nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit einer schriftstellerischen Vollzeittätigkeit für seine schriftstellerische und wissenschaftliche Tätigkeit aufgewendet hat.
- 21** d) Es ist nicht zu beanstanden, dass das FG auf Grundlage der dargelegten Auslegung und Begründung des FA einen Anspruch der Kläger auf Anwendung der Regelung in H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 im Wege einer Selbstbindung der Verwaltung verneint hat.
- 22** aa) Die Befugnis des FG und des Senats ist, wie dargelegt, darauf beschränkt zu überprüfen, ob die Auslegung der Verwaltungsanweisung durch die Behörde möglich ist und den gesetzlich vorgegebenen Rahmen nicht überschreitet. Die FG und der BFH dürfen die Verwaltungsanweisung bei der Prüfung eines Verstoßes gegen die Selbstbindung der Verwaltung zudem nicht selbst auslegen, sondern nur überprüfen, ob deren Auslegung durch die Behörde möglich ist. Maßgeblich ist nicht, wie das FG oder der BFH die Verwaltungsanweisung verstehen, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen will (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.2005 - I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097; vom 17.05.2022 - VIII R 26/20, BFHE 277, 218, BStBl II 2022, 829, Rz 25, 28; zur

Betriebsausgabenpauschale in H 18.2 EStH 2015 vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 02.02.2021 - 10 K 3253/17 E, EFG 2021, 743, Rz 43 f.).

- 23** bb) Das FG hat die Nichtanwendung von H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 auf die Kläger nach diesen Vorgaben zu Recht nicht beanstandet. Die Versagung des 30%igen Betriebsausgabenabzugs durch das FA ist nicht willkürlich, weil die Kläger jeweils nicht offensichtlich von der Verwaltungsanweisung erfasst werden. Die Auslegung der Verwaltungsanweisung durch das FA ist jeweils möglich und überschreitet den gesetzlich vorgegebenen Rahmen nicht.
- 24** Die Nichtanwendung von H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 ist in Bezug auf die Klägerin nicht zu beanstanden. Die Anforderungen, welche das FA für die nach H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 erforderliche hauptberufliche selbständige "schriftstellerische" Tätigkeit formuliert hat, entstammen der gefestigten Rechtsprechung des BFH zu diesem Merkmal in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Schriftstellerisch tätig gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG wird derjenige Steuerpflichtige, der eigene Gedanken mit den Mitteln der Sprache schriftlich für die Öffentlichkeit niederlegt. Dies ist nicht der Fall, wenn der Steuerpflichtige Manuskripte oder andere Unterlagen --wie hier die Patientengutachten der Klägerin-- fertigt, die nicht an die Öffentlichkeit gerichtet werden und auch nicht ihr gegenüber zur Veröffentlichung bestimmt sind (vgl. BFH-Urteile vom 16.09.2014 - VIII R 5/12, BFHE 247, 214, BStBl II 2015, 217, Rz 21, 22; vom 14.05.2014 - VIII R 18/11, BFHE 246, 396, BStBl II 2015, 128, Rz 19, 20).
- 25** Die schriftstellerische Tätigkeit des Klägers ist angesichts des Wortlauts der Regelung in H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017, die eine "hauptberufliche" selbständige schriftstellerische Tätigkeit verlangt, ebenfalls nicht offensichtlich von der Verwaltungsanweisung erfasst. H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 ist so zu verstehen, wie das FA die Anweisung verstanden hat und verstanden wissen will, wenn sich diese Auslegung innerhalb des gesetzlich vorgegebenen Rahmens hält. Dies ist der Fall. Soweit das FA, anknüpfend an die Kriterien in § 3 Nr. 26 EStG, nur solche Steuerpflichtige als "hauptberufliche" selbständige Schriftsteller ansieht, die eine schriftstellerische Tätigkeit im zeitlichen Umfang von mehr als einem Drittel eines vergleichbaren schriftstellerischen Vollzeiterwerbs ausüben, stellt dies wie vom FG zutreffend erkannt eine mögliche und gesetzeskonforme Auslegung der Verwaltungsanweisung dar.
- 26** cc) Auf die von den Klägern vorgetragene Auslegung des Merkmals der "hauptberuflichen selbständigen schriftstellerischen Tätigkeit" in H 18.2 Betriebsausgabenpauschale Buchst. a EStH 2017 ist angesichts des eingeschränkten gerichtlichen Prüfungsmaßstabs vom Senat nicht weiter einzugehen.
- 27** 2. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass die Garagen-AfA nicht den geldwerten Vorteil des Klägers aus der Überlassung der beiden Dienstwagen zur außerdienstlichen Nutzung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mindert.
- 28** a) Nach ständiger Rechtsprechung des VI. Senats des BFH führt die Überlassung eines betrieblichen Personenkraftwagens (PKW) durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn im Sinne von § 19 EStG. Steht der Vorteil dem Grunde nach fest, ist dieser nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entweder nach der 1 %-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten. Beide vom Gesetz vorgegebenen Alternativen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens regeln einheitlich und abschließend, welche Aufwendungen von dem gefundenen Wertansatz erfasst und in welchem Umfang die dem Steuerpflichtigen hieraus zufließenden Sachbezüge abgegolten werden (BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 11, m.w.N.).
- 29** b) Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung, das heißt für die Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, eines betrieblichen Kraftfahrzeugs ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. Denn insoweit fehlt es an einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. In Höhe des Nutzungsentgelts wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen Vorteil zu; der Arbeitnehmer wird durch die Zahlung des Nutzungsentgelts nicht bereichert, sondern vielmehr endgültig belastet (BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 12, m.w.N.). Das Nutzungsentgelt mindert bereits auf der Einnahmeseite den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens zu privaten Fahrten sowie zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der steuerbare Vorteil des Arbeitnehmers, den ihm der Arbeitgeber mit der Überlassung des Dienstwagens einräumt, besteht lediglich in der Differenz zwischen dem Wert der Nutzungsüberlassung nach § 8 Abs. 2 Satz 4

EStG und dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Nutzungsentgelt (BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 23, m.w.N.).

- 30** c) An einem steuerbaren Vorteil des Arbeitnehmers fehlt es auch, soweit der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (nutzungsabhängige) Kraftfahrzeug-Kosten übernimmt (BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 14, 15). Hierunter fallen zum Beispiel nach der tatsächlichen Nutzung des Kraftfahrzeugs bemessene Kilometerpauschalen und Leasingraten, Treibstoffkosten und Versicherungsbeiträge (BFH-Urteile vom 30.11.2016 - VI R 2/15, BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 16; vom 04.08.2022 - VI R 35/20, BFHE 278, 110, BStBl II 2022, 802, Rz 22). Auch wird der geldwerte Vorteil aus der Nutzungsüberlassung gemindert, wenn der Arbeitnehmer zeitraumbezogene Einmalzahlungen für die außerdienstliche Nutzung leistet oder einen Teil oder die gesamten Anschaffungskosten für den betrieblichen PKW übernimmt (BFH-Beschluss vom 16.12.2020 - VI R 19/18, BFHE 271, 536, BStBl II 2021, 761, Rz 22, 24).
- 31** d) Das FG hat auf dieser Grundlage zutreffend entschieden, dass die Garagen-AfA den geldwerten Vorteil des Klägers aus der Überlassung der betrieblichen Fahrzeuge nicht mindert, weil es an einer rechtlichen Verpflichtung des Klägers gegenüber der X AG fehlt, die Fahrzeuge in der Garage unterstellen zu müssen.
- 32** aa) Der erkennende Senat entnimmt der dargelegten Rechtsprechung des VI. Senats des BFH, dass vorteilsmindernde Nutzungsentgelte nur solche Aufwendungen sind, die (einschließlich der vom Arbeitnehmer zu tragenden Anschaffungskosten) für die Überlassung und Inbetriebnahme des Dienstwagens vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber zu leisten sind. Der Arbeitnehmer muss sich insoweit gegenüber dem Arbeitgeber zur Tragung bestimmter Aufwendungen für das überlassene Fahrzeug verpflichten. Dem schließt sich der erkennende Senat an (gleiche Ansicht im Ergebnis FG Münster, Urteil vom 14.03.2019 - 10 K 2990/17 E, EFG 2019, 1083, Rz 20). Auch die Finanzverwaltung folgt dieser Sichtweise (s. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 03.03.2022, BStBl I 2022, 232, Tz. 52 und Tz. 53 Buchst. d).
- 33** bb) Die Aufwendungen für die Garagen-AfA sind kein solches vorteilsminderndes Nutzungsentgelt, weil der Kläger nicht aufgrund einer mit der X AG getroffenen Vereinbarung verpflichtet war, die überlassenen Fahrzeuge in seiner Garage unterzustellen. Das FG hat für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindend festgestellt, dass eine solche Verpflichtung des Klägers weder dem Merkblatt zur "Besteuerung der privaten Geschäftsfahrzeugnutzung ..." der X AG noch der Organisations-Anweisung zu entnehmen ist. Letztere enthielt nur die allgemein gehaltene Vorgabe, das Geschäftsfahrzeug sorgfältig und unter Beachtung der Betriebsanleitung zu behandeln.
- 34** e) Ferner ist die Garagen-AfA vom FG zutreffend auch nicht als vorteilsmindernde Einzelausgabe eingeordnet worden.
- 35** Der Senat entnimmt der zu dieser Fallgruppe dargelegten Rechtsprechung des VI. Senats des BFH, dass vorteilsmindernde einzelne Aufwendungen außerhalb eines Nutzungsentgelts ebenfalls nutzungsabhängig sein müssen, das heißt dem Betrieb des Fahrzeugs oder der Durchführung konkreter außerdienstlicher Fahrten dienen müssen (zum Beispiel Versicherungsbeiträge, Kraftstoffkosten). Diese Auffassung vertritt auch die Finanzverwaltung. Sie sieht als mögliche vorteilsmindernde Aufwendungen die in der Aufzählung in Tz. 32 des BMF-Schreibens vom 03.03.2022 (BStBl I 2022, 232) zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs gehörenden Aufwendungen an, darunter Garagen- und Stellplatzmieten (vgl. zur Garagen- und Stellplatzmiete ebenso BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 49/14, BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, Rz 22). Für die Anerkennung vorteilsmindernder Einzelausgaben und Fahrzeugkosten ist wie bei Nutzungsentgelten aber zusätzlich erforderlich, dass diese Kosten vom Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber "übernommen" werden, was eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Kostentragung erfordert (BFH-Urteil vom 30.11.2016 - VI R 2/15 BFHE 256, 116, BStBl II 2017, 1014, Rz 15, 23; BMF-Schreiben vom 03.03.2022, BStBl I 2022, 232, Tz. 52 und Tz. 53 Buchst. d). Der Arbeitgeber muss für eine bestimmte nutzungsabhängige Aufwendung verlangen, dass sie getätigt wird und der Arbeitnehmer muss sich verpflichten, diese zu tragen. Auch dem schließt sich der erkennende Senat an. Eine Vereinbarung zwischen der X AG und dem Kläger, dass die Fahrzeuge vom Kläger auf eigene Kosten in einer eigenen oder angemieteten fremden Garage unterzustellen sind, fehlt jedoch im Streitfall, wie bereits dargelegt wurde.
- 36** 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 FGO).
- 37** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de