

## **B. Arbeitnehmerbereich**

### **I. Korrektur von Arbeitslohn**

Der vom ArbG elektronisch übermittelte Arbeitslohn wird i.d.R. i.R.d. ESt-Veranlagung übernommen. Eine zwingende Bindung an den vom ArbG übermittelten Arbeitslohn besteht jedoch nicht. So kann beispielsweise der ArbN bei seiner Veranlagung den geldwerten Vorteil anders als im LSt-Abzugsverfahren ermitteln.<sup>1</sup> Zu Unrecht steuerfrei ausgezahltes Kurzarbeitergeld (z.B. wenn Antragsfristen nicht eingehalten wurden) kann i.R.d. Veranlagung nachträglich steuerpflichtig erfasst werden. Eine im LSt-Abzugsverfahren unberücksichtigte Steuerfreiheit kann im Veranlagungsverfahren nachträglich beansprucht werden.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 S. 4 LStR (z.B. Übergang von der pauschalen Bewertung zur sog. Fahrtenbuchmethode)

<sup>2</sup> Z.B., wenn die Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 39 EStG (rückwirkende Erhöhung von 360 EUR auf 1.440 EUR) oder § 8 Abs. 2 S. 12 EStG im LSt-Abzugsverfahren unberücksichtigt blieb.

## **II. Kurzarbeitergeld in der Einkommensteuer-Veranlagung**

Das von ArbN in 2021 bezogene Kurzarbeitergeld bzw. die bis zum 31.12.2021 möglichen steuerfreien Aufstockungsbeträge zum (bislang) Kurzarbeitergeld<sup>3</sup> bleiben weiterhin steuerfrei, unterliegen aber dem Progressionsvorbehalt<sup>4</sup> und lösen i.d.R. einen Pflichtveranlagungstatbestand<sup>5</sup> aus. Ein Rückfall in die Antragsveranlagung ergibt sich nur dann, wenn das Kurzarbeitergeld zusammen mit den weiteren in § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG genannten Einkünften 410 EUR nicht übersteigt.

---

<sup>3</sup> § 3 Nr. 28a EStG

<sup>4</sup> § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG

<sup>5</sup> § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG



### **III. Dienstwagen / Geschäftswagen**

Nachfolgend werden die aktuellen Entwicklungen zur Thematik „Dienstwagen/Geschäftswagen“ dargestellt, die für die Erstellung der ESt-Erklärung 2021 nebst Anlage EÜR bedeutsam sind.

#### **1. Grundsätzliches**

Der Sachbezug aus der Gestellung eines Dienstwagens für private Zwecke und für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte kann bei einem ArbN entweder nach der

- pauschalen (sog. 1%-Regelung) oder
- individuellen Wertermittlungsmethode (sog. Fahrtenbuchmethode)

bewertet werden.

Die pauschalen Nutzungswerte werden grds. unabhängig von den entstandenen Kosten angesetzt. Der geldwerte Vorteil kann im Einzelfall die insg. für den Dienstwagen entstandenen Kosten übersteigen. Kann dies nachgewiesen werden, sind max. die Gesamtkosten als geldwerter Vorteil anzusetzen (**Kostendeckelung**).<sup>6</sup>

#### **Praxishinweis**

Bei Anwendung der Kostendeckelung sollen die tatsächlichen Kosten wirtschaftlich ausgelegt werden, sodass Leasingsonderzahlungen über den Leasingzeitraum – abweichend vom Zu- und Abflussprinzip – verteilt werden.<sup>7</sup> Die abschließende Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten.

---

<sup>6</sup> H 8.1 (9-10) LStH, Stichwort „Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts“ und BMF-Schr. v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl I 2018, 592 Rz 4

<sup>7</sup> Schleswig-Holsteinisches FG, Urt. v. 26.8.2020 – 5 K 194/18, EFG 2021, 10, Revision eingelebt, Az des BFH: VIII R 26/20

## **2. Individuelle Wertermittlungsmethode (sog. Fahrtenbuchregelung)**

Zur Anwendung der sog. Fahrtenbuchmethode ist neben der Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs erforderlich, die gesamten Kfz-Kosten durch Beleg nachzuweisen.<sup>8</sup> Die Kfz-Gesamtkosten sind lückenlos im Einzelnen zu belegen.

### **a) Aktuelles zum „ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch“**

Ein Fahrtenbuch ist dann ordnungsgemäß, wenn es eine hinreichende Gewähr für seine Vollständigkeit und Richtigkeit bietet und mit vertretbarem Aufwand auf seine materielle Richtigkeit hin überprüfbar ist.

Dazu sind folgende Angaben nötig:

- Datum
- Art der Fahrt (Wohnung und erste Tätigkeitsstätte, berufliche/betriebliche Fahrten, Privatfahrten)
- Ausgangspunkt und Reiseziel
- Kilometerstand zu Beginn und Ende jeder einzeln zu erfassenden Fahrt
- Reisezweck (jeweils aufgesuchter Kunde/Geschäftspartner oder konkreter Gegenstand der beruflichen/betrieblichen Verrichtung)

Daneben muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch **zeitnah** und in **geschlossener** Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen und Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen.<sup>9</sup>

Aufzeichnungen im Taschenkalender mit Bleistift reichen hierfür nicht aus, zumal eine jederzeitige Änderung möglich ist.<sup>10</sup> Auch müssen die Aufzeichnungen in einem handschriftlich geführten Fahrtenbuch lesbar sein.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> BFH-Urt. v. 3.9.2015 – VI R 27/14, BStBl II 2016, 174

<sup>9</sup> BFH-Urt. v. 15.2.2017 – VI R 50/15, BFH/NV 2017, 1155

<sup>10</sup> FG Nürnberg, Urt. v. 23.1.2020 – 4 K 1789/18, EFG 2020, 704, rkr.

<sup>11</sup> FG München, Urt. v. 9.3.2021 – 6 K 2915/17, EFG 2021, 1092, Revision eingelegt, Az des BFH: VIII R 12/21



Nur kleinere formelle Mängel sind unbeachtlich, wenn die Angaben ansonsten plausibel sind (im Streitfall: Verwendung von Abkürzungen für Kunden und Ortsangaben; fehlende Ortsangaben bei Übernachtung im Hotel; Differenzen aus dem Vergleich zwischen den Kilometerangaben im Fahrtenbuch und laut Routenplaner; keine Aufzeichnung von Tankstopps).<sup>12</sup>

### **b) Neues zur Gesamtkostenermittlung**

Strittig ist gegenwärtig, ob die Kfz-Gesamtkosten eines belegmäßigen Nachweises sämtlicher Fahrzeugaufwendungen bedürfen oder eine Teilschätzung möglich ist. Nach Auffassung des FG München<sup>13</sup> kann ein Belegnachweis durch eine Teilschätzung ergänzt werden, wenn die erforderliche Schätzung nur einen geringfügigen Mangel behebt.

Diese Voraussetzung ist z.B. erfüllt, wenn lediglich der belegmäßige Nachweis für den konkreten Kraftstoffverbrauch der einzelnen Fahrzeuge fehlt, die gesamten Treibstoffkosten des Unternehmens allerdings belegt sind und die Kosten pro Liter durch eine Durchschnittspreisbewertung feststehen. In diesem Fall kann die verbrauchte Treibstoffmenge für das einzelne Fahrzeug unter Heranziehung der Verbrauchsangaben des Herstellers geschätzt werden.

Abzuwarten bleibt, ob sich der BFH in dem Revisionsverfahren dieser praktikablen Auffassung anschließen wird.

## **3. Private Nutzungsmöglichkeit**

### **a) Grundsätzliches**

Die Überlassung eines betrieblichen Pkw durch den ArbG an den ArbN für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des ArbN und damit zum Zufluss von Arbeitslohn. Erfasst wird die private Nutzungsmöglichkeit. Die belastbare Behauptung, das betriebliche Fahrzeug werde nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten werden ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt, genügt nicht, um die Besteuerung des Nutzungsvorteils auszuschließen.<sup>14</sup> Dies gilt auch während der Corona-Pandemie. Liegt keine

---

<sup>12</sup> Nds. FG, Urt. v. 16.6.2021 – 9 K 276/19, BeckRS 2021, 25654

<sup>13</sup> FG München, Urt. v. 16.10.2020 – 8 K 611/19, EFG 2021, 541, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 44/20

<sup>14</sup> BFH-Beschl. v. 16.10.2020 – VI B 13/20, BFH/NV 2021, 434

## Arbeitnehmerbereich – Dienstwagen / Geschäftswagen

---

private Nutzungsmöglichkeit vor, weil ein privates Nutzungsverbot wirksam vereinbart wurde, vor, unterbleibt die Erfassung eines geldwerten Vorteils.

Eine Entkräftung des Anscheinsbeweises der Privatnutzung durch die Darlegung eines atypischen Sachverhalts (Gegenbeweis), wonach das betreffende Fahrzeug tatsächlich nicht für private Zwecke genutzt wird, ist im Bereich der Überschusseinkünfte hingegen ausgeschlossen.<sup>15</sup>

### Praxishinweis

Diese zum ArbN-Bereich ergangene Rechtsauslegung wird nicht auf Gewinneinkünfte übertragen.<sup>16</sup> Nur wenn das Fahrzeug typischerweise nicht zum privaten Gebrauch geeignet ist, ist bei den Überschusseinkünften kein privater Nutzungsvorteil anzusetzen (Werkstattwagen-Regelung). Ist das Fahrzeug aber zum privaten Gebrauch geeignet, wird von einer Privatnutzung ausgegangen. Etwas anderes gilt bei den Gewinneinkünften: Hier kann der erste Anschein der Privatnutzung weiterhin durch einen Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden.<sup>17</sup> Dieser Gegenbeweis ist durch den Mandanten, nicht durch das FA zu führen. Der Anscheinsbeweis wird allerdings nicht erschüttert, wenn nur behauptet wird, für die privat veranlassten Fahrten stünden andere private Fahrzeuge zur Verfügung.

### b) Feuerwehreinsatzfahrzeug

Der BFH hatte sich mit der Frage zu beschäftigen, ob die Überlassung eines Einsatzfahrzeugs an den Leiter der Freiwilligen Feuerwehr während seiner – wenn auch „ständigen“ – Bereitschaftszeit zu Arbeitslohn führt. Der BFH hat das Vorliegen von Arbeitslohn verneint.<sup>18</sup> Das Fahrzeug werde funktionsbezogen zur Verfügung gestellt, sodass eine eventuelle private Nutzungsmöglichkeit durch das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse überlagert werde. Eine Arbeitslohnkorrektur könne demnach i.R.d. Veranlagung beantragt werden.

### Praxishinweis

Diese BFH-Rechtsprechung dürfte sich auf ähnliche Fälle auswirken (z.B. Dauerbereitschaftsdienst im Pflegebereich und Fahrzeugabgabe zumindest im Urlaubsfall). Im Handwerk dürfte sich diese Frage regelmäßig nicht stellen, weil beim Werkstattwagen davon ausgegangen wird, dass dieser nicht privat genutzt wird.

---

<sup>15</sup> BFH-Urt. v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl II 2013, 700; H 8.1 (9-10) LStH, Stichwort „Anscheinsbeweis“, erster Spiegelstrich

<sup>16</sup> BMF-Schr. v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl I 2009, 1326

<sup>17</sup> FG Münster, Urt. v. 11.5.2017 – 13 K 1940/15 E,G, EFG 2017, 1083, rkr.

<sup>18</sup> BFH-Beschl. v. 19.4.2021 – VI R 43/18, BStBl II 2021, 605



**c) Private Nutzungsmöglichkeit und Gesellschafter-/Geschäftsführer**

Die private Nutzungsmöglichkeit eines Dienstwagens löst nach Auffassung des BFH auch bei einem Gesellschafter/Geschäftsführer Arbeitslohn aus, wenn die GmbH einen betrieblichen Pkw aufgrund dienstvertraglicher Vereinbarung auch zur Privatnutzung überlässt.<sup>19</sup>

Lediglich bei Personen, die Gewinneinkünfte erzielen, kann der Anscheinbeweis der Privatnutzung eines Fahrzeugs entkräftet werden. Entsprechendes gilt auch, wenn eine vGA zu prüfen ist. Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer wird – unabhängig von der Einordnung im Sozialversicherungsrecht – einkommensteuerrechtlich i.d.Re. als ArbN gesehen, sodass die Dienstwagengrundsätze („Nutzungsmöglichkeit“) auf diesen Personenkreis zur Anwendung kommen.<sup>20</sup> Besteht keine private Nutzungsmöglichkeit aufgrund eines wirksam vereinbarten Nutzungsverbotes, muss aber in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob eine vGA vorliegt. Und hierfür wird die Entkräftung des Anscheins der Privatnutzung i.d.R. durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch verlangt.

**Fazit:** Nach bisherige Rechtsauslegung reicht die Vereinbarung eines privaten Nutzungsverbotes nicht zur Verhinderung einer vGA aus.

**4. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte**

**a) Wechsel zur 0,002%-Regelung i.R.d. ESt-Veranlagung**

Der pauschal ermittelte geldwerte Vorteil aus einer Dienstwagengestellung wird in Bezug auf die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte regelmäßig nach der 0,03%-Regelung ermittelt. Diese Bewertung löst sich von der tatsächlichen Anzahl der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Es wird typisierend von 15 Hin- und Rückfahrten im Monat ausgegangen.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> BFH-Beschl. v. 16.10.2020 – VI B 13/20, BFH/NV 2021, 434

<sup>20</sup> Schmitz-Herscheidt, jurisPR-SteuerR 28/2021 Anm. 2

<sup>21</sup> BFH-Urt. v. 22.9.2010 – VI R 57/09, BStBI II 2011, 359 und BFH-Urt. v. 24.2.2011 – VI R 51/10, BFH/NV 2011, 984

## Arbeitnehmerbereich – Dienstwagen / Geschäftswagen

---

Fährt der Mitarbeiter an weniger Tagen zur ersten Tätigkeitsstätte, kann eine Erfassung und Bewertung der einzelnen Fahrten erfolgen. Die Bewertungswahl ist einheitlich für ein Veranlagungsjahr zu treffen.<sup>22</sup>

### Berechnungsmöglichkeiten (auch ohne Fahrtenbuchführung)

0,03 % = 15 Hin- und Rückfahrten monatlich **oder**  
0,002 % je einzelnen Arbeitstag (Hin- und Rückfahrt)

#### Praxishinweis

Nach Auffassung der FinVerw können Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte begrenzt auf 180 Tage abweichend mit 0,002% des Listenpreises je Entfernung-km zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei ArbN berücksichtigt werden (**pauschale Einzelbewertung**).

Dieses Wahlrecht kann im **LSt-Abzugsverfahren** – auch während der Corona-Krise – für das jeweilige Kj nur einheitlich ausgeübt werden. Ein Wechsel zwischen der 0,03%-Monatspauschale und der 0,002%-Einzelpauschale während des Kj ist lohnsteuerlich mittlerweile rückwirkend möglich.<sup>23</sup> Erfolgte ein Bewertungsmethodenwechsel lohnsteuerlich nicht und erweist sich dieser als günstiger, kann der Wechsel zumindest i.R.d. **ESt-Veranlagung durch eine Arbeitslohnkorrektur beantragt werden**.<sup>24</sup>

Gerade wegen der Corona-Krise und der damit verbundenen Homeoffice-Tätigkeit wird die Korrektur des Arbeitslohns i.R.d. ESt-Veranlagung 2021 – wie auch im VZ 2020 – eine große Rolle spielen. Zur Arbeitslohnkorrektur sind dem FA geeignete Belege vorzulegen, wie im LSt-Abzugsverfahren eine Arbeitslohnermittlung und Versteuerung stattfand (z.B. Gehaltsabrechnungen).

### b) Lohnsteuerpauschalierung und ESt-Veranlagung

Im LSt-Abzugsverfahren kann bislang für die LSt-Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG angenommen werden, dass der ArbN 15 Mal im Monat die erste Tätigkeitsstätte aufsucht. Stellt sich i.R.d. Veranlagung heraus, dass z.B. infolge Homeoffice-Tätigkeit weniger Fahrtage vorliegen, wird der zu viel pauschalierte Betrag dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzugerechnet. Die Höhe der Pauschalbesteuerung entfaltet keine Bindungswirkung für das Veranlagungsverfahren. Dies gilt in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen<sup>25</sup>. Diese Problematik kann auch mit der ESt-Veranlagung 2021 auftreten.

---

<sup>22</sup> BMF-Schr. v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl I 2018, 592 Rn 10f

<sup>23</sup> FinMin SH v. 21.5.2021 – VI 302 - S 2334 - 372, DStR 2021, 2241

<sup>24</sup> BMF-Schr. v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl I 2018, 592 Rn 10f

<sup>25</sup> So Rz. 33 des BMF-Schr. v. 18.11.2021 – IV C 5 - S 2351/20/10001:002



## **5. Eigenleistungen des Arbeitnehmers zur Dienstwagen- gestellung**

Zahlt der ArbN an den ArbG oder auf dessen Weisung an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des ArbG (abgekürzter Zahlungsweg) für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, insb. für die Nutzung zu

- privaten Fahrten,
- Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und
- Familienheimfahrten

ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Nutzungswert aus der Dienstwagen-  
gestellung.

Folgende aktuelle Entwicklungen sind zu beachten:

- **Zuschüsse** des ArbN zu den **Anschaffungskosten** eines Dienstwagens können im Zahlungsjahr angerechnet werden. Ein nach Anrechnung verbleibender Zuschuss kann auf die darauffolgenden Jahre übertragen werden.<sup>26</sup> Entgegen R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 S. 2 und 3 LStR und dem BMF-Schreiben vom 4.4.2018 hat der BFH entschieden, dass zeitraumbezogene Zuzahlungen des ArbN zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur Privatnutzung überlassenen betrieblichen Pkw gleichmäßig zu verteilen seien.<sup>27</sup> Die FinVerw wendet diese BFH-Auffassung in gleichgelagerten Fällen, in denen eine Vereinbarung über eine zeitraumbezogene Zuzahlung vorliegt, durch die Veröffentlichung der Rechtsprechung im BStBl an. Mit der Anpassung der bisherigen Verwaltungsanweisung ist in Kürze zu rechnen, wobei abzuwarten bleibt, ab wann die FinVerw die „verschärft“ Rechtsauslegung anwenden wird.
- Wird ein Dienstwagen **ohne arbeitsrechtliche Verpflichtung** in einer privaten **Garage** des ArbN abgestellt, mindert die auf die Garage entfallende AfA nicht den Vorteil aus der Dienstwagenüberlassung. Die abschließende Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten; vergleichbare Fälle sollten offen gehalten werden.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 S. 2 und 3 LStR

<sup>27</sup> BFH-Beschl. v. 16.12.2020 – VI R 19/18, BStBl II 2021, 761

<sup>28</sup> Nds. FG, Urt. v. 9.10.2020 – 14 K 21/19, EFG 2021, 191, Revision eingelebt, Az des BFH: VIII R 29/20

## Arbeitnehmerbereich – Dienstwagen / Geschäftswagen

---

- Von einem ArbN getragene, anlässlich der privaten Nutzung eines Dienstwagens entstandene **Mautgebühren**, Fähr- und Parkkosten, sowie die AfA für einen privat erworbenen Fahrradträger mindern nicht den nach der 1%-Methode ermittelten geldwerten Vorteil für die Privatnutzung.<sup>29</sup>
- Bei Elektrodienstwagen oder hybriden Elektrodienstwagen kann der ArbG die vom ArbN selbst getragenen Stromkosten als steuerfreier Auslagenersatz erstatten.<sup>30</sup> Erfolgt die steuerfreie Erstattung nicht, können die selbst getragenen individuellen Kosten des ArbN für Ladestrom auf den Nutzungswert – pauschal oder im Einzelfall ermittelt – gegen den geldwerten Vorteil angerechnet werden.<sup>31</sup>

### Übersicht<sup>32</sup> der pauschal ermittelten Stromkosten

#### Pauschalwerte v. 1.1.2017 - 31.12.2020

<b>Mit zusätzlicher Lademöglichkeit im Betrieb</b>	
Elektrofahrzeuge	20 EUR / mtl.
Hybridelektrofahrzeuge	10 EUR / mtl.

<b>Ohne zusätzliche Lademöglichkeit im Betrieb</b>	
Elektrofahrzeuge	50 EUR / mtl.
Hybridelektrofahrzeuge	25 EUR / mtl.

#### Pauschalwerte v. 1.1.2021 - 31.12.2030

<b>Mit zusätzlicher Lademöglichkeit im Betrieb</b>	
Elektrofahrzeuge	30 EUR / mtl.
Hybridelektrofahrzeuge	15 EUR / mtl.

<b>Ohne zusätzliche Lademöglichkeit im Betrieb</b>	
Elektrofahrzeuge	70 EUR / mtl.
Hybridelektrofahrzeuge	35 EUR / mtl.

---

<sup>29</sup> Sächsisches FG, Urt. v. 9.11.2020 – 1 K 1869/18, EFG 2021, 463, Revision eingelagert, Az des BFH: VIII R 32/20

<sup>30</sup> § 3 Nr. 50 EStG

<sup>31</sup> BMF-Schr. v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009:004, BStBl I 2020, 972

<sup>32</sup> BMF-Schr. v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009:004, BStBl I 2020, 972

