

Firmenwagen

Mit dem Begriff „Firmenwagen“ wird die Überlassung eines Kraftfahrzeugs durch den Arbeitgeber umschrieben, das dem Arbeitnehmer kostenlos zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht. Ebenso gebräuchlich sind die Bezeichnungen Geschäfts- bzw. Dienstwagen. Der Arbeitgeber kann die Kosten für das Fahrzeug in vollem Umfang als Betriebsausgaben abziehen. Andererseits ist bei der Lohnabrechnung des Arbeitnehmers der geldwerte Vorteil dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen, der in der unentgeltlichen Nutzung des Firmenwagens für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte besteht. Die Besteuerung des Firmenwagens, für die der Gesetzgeber alternativ die 1%-Regelung oder die Fahrtenbuchmethode zulässt, erfolgt also bereits während des Jahres im Lohnsteuerverfahren.

Die Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines Firmenfahrzeugs nach der Fahrtenbuchmethode kann im Einzelfall auch bei der Einkommensteueranmeldung nach Ablauf des Jahres von Bedeutung sein, weil der Arbeitnehmer bei seiner Steuererklärung nicht an die vom Arbeitgeber für die Einbehaltung der Lohnsteuer gewählte Berechnungsmethode gebunden ist. Es ist also möglich, bei Erstellung der Einkommensteuererklärung z.B. von der 1%-Regelung zur Fahrtenbuchmethode zu wechseln, falls sich hierdurch ein geringerer steuerpflichtiger Arbeitslohn ergibt. Dasselbe gilt für das Wahlrecht zwischen der 0,03%-Monatspauschale

und der 0,002%-Tagespauschale für die tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitgeber die 1%-Methode anwendet. Ab 2013 ist ein Bewertungsabschlag für Dienstfahrzeuge mit Elektro- oder Hybridelektroantrieb geplant, um für dieses Marktsegment die Firmenwagenbesteuerung attraktiver zu gestalten. Ob die Kürzung des geldwerten Vorteils über den Abzug der Kosten für den Akkumulator oder über eine von der Batterienkapazität abhängige pauschale Minderung der Bemessungsgrundlage erfolgt, war nach dem Stand des Gesetzgebungsverfahrens bei Redaktionsschluss noch offen.

Gesetze, Vorschriften, Rechtsprechung

Gesetzliche Regelungen finden sich in § 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (1%-Regelung) sowie in § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG (Fahrtenbuch-Regelung). Die Finanzverwaltung hat in R 8.1 Abs. 9 LStR zur Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer ausführlich Stellung genommen. Die mögliche tageweise Berechnung des geldwerten Vorteils aus der Firmenwagenüberlassung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Anwendung der 1%-Methode ab 2011 ergibt sich aus dem BMF, Schreiben v. 1.4.2011, IV C 5 – S 2334/08/10010, BStBl 2011 I S. 301.

Inhaltsübersicht

	Seite		Seite
1. Anforderungen an die Anwendung der 1%-Methode	141	4. Fahrtenbuch-Methode	156
1.1 Umfang der Privatnutzung	141	4.1 Anforderungen an das Fahrtenbuch	156
1.2 Vorrang der 1%-Methode	142	4.2 Ermittlung der Gesamtkosten	157
1.3 Bewertungsverfahren bei mehreren Firmenwagen	142	5. Übersicht: Fahrtenbuch-Methode 2012	159
1.4 Leasingfahrzeuge	143	6. Lohnsteuerabzugsverfahren	160
1.5 Nutzungsverbote	143	6.1 Steuerabzug nach den mitgeteilten ELStAM-Daten	160
2. Berechnungsverfahren	145	6.2 Pauschalbesteuerung für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte	160
2.1 Bemessungsgrundlage Bruttolistenpreis	145	7. Familienheimfahrten mit Firmenwagen bei doppelter Haushaltsführung	161
2.2 Zuschlag für Fahrten zum Betrieb	147	8. Nutzungsentgelte des Arbeitnehmers	162
2.3 Kostendeckelung: Begrenzung des Nutzungswerts	150	9. Firmenwagen durch Gehaltsverzicht	163
2.4 Keine Kürzung des 0,03%-Zuschlags	150	10. Autotelefon im Firmenwagen	163
2.5 Wegfall der Monatsbeträge	151		
2.6 Überlassung mehrerer Fahrzeuge	152		
2.7 Überlassung von Kombifahrzeugen und Lkw ..	153		
2.8 Sonderfall Außendienstmitarbeiter	153		
3. Übersicht: 1%-Methode 2012	155		

► 1. Anforderungen an die Anwendung der 1%-Methode

1.1 Umfang der Privatnutzung

Erhält der Arbeitnehmer einen Firmenwagen zur privaten Nutzung, bleiben ihm entsprechende Aufwendungen erspart, die er ansonsten aus seinem versteuerten Arbeitslohn zu tragen hätte.

Nach dem Gesetz dürfen nämlich Kosten der privaten Lebensführung nicht steuermindernd berücksichtigt werden. Neben den eigentlichen Privatfahrten, z.B. Einkaufsfahrten oder Wochenend- und Urlaubsreisen sowie anderen Freizeitfahrten, werden **auch die** Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie in bestimmten Fällen Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung der privaten Nutzung eines Firmenwagens gleichgestellt.

Wichtig**Anrechnung von Nutzungsentgelten auf den geldwerten Vorteil**

Die zwingend vorgeschriebene Bewertung nach der **1%-Methode** kann nicht – sofern kein Fahrtenbuch geführt wird – durch Zahlung eines Nutzungsentgelts vermieden werden, selbst wenn dies nach objektiven Gesichtspunkten die entstandenen Fahrzeugkosten insgesamt abdeckt. Erst im **2. Schritt** ist die mit dem Arbeitnehmer vereinbarte **Kostenübernahme** von dem für die Firmenwagennutzung zunächst ermittelten geldwerten Vorteil **abzuziehen**.

1.2 Vorrang der 1%-Methode

Die Berechnung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung eines Firmenwagens muss zwingend nach einer der beiden Methoden vorgenommen werden. Die gesetzliche Reihenfolge gibt den Vorrang der 1%-Regelung, die immer zur Anwendung kommt, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer sich nicht **ausdrücklich** für den Einzelnachweis des privaten Nutzungsanteils entscheiden. Ein **Wahlrecht** besteht also genau genommen ausschließlich hinsichtlich der **Einzelnachweismethode**. Soll diese zur Anwendung kommen, muss der Arbeitgeber in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer im Vorhinein für ein Kalenderjahr festlegen, dass an die Stelle der 1%-Regelung die individuelle Nutzungswertermittlung durch Fahrtenbuch und Belegnachweis treten soll. **Innerhalb eines Jahres** ist ein **Wechsel** von der einen zur anderen Methode **ausgeschlossen**. Eine Ausnahme lässt die Verwaltung dann zu, wenn das Firmenfahrzeug während des Jahres wechselt.

Wichtig**Zulässiger Methodenwechsel im Veranlagungsverfahren**

Die Bindungswirkung an die getroffene Wahl beschränkt sich auf das Lohnsteuerverfahren. **Nach Ablauf des Kalenderjahrs** kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Jahressteuererklärung auf die andere, für ihn günstigere Methode überwechseln, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

Der gesetzliche Vorrang der 1%-Regelung ist beim Lohnsteuerverfahren auch dann von Bedeutung, wenn sich z.B. im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung herausstellt, dass die gewählte Einzelnachweismethode rückwirkend versagt werden muss, weil die Aufzeichnungen des Fahrtenbuchs nicht ordnungsgemäß vorgenommen worden sind. Eine **Korrektur des Fahrtenbuchs** im Wege der Schätzung ist bei der Lohnsteuer **ausgeschlossen**. Der geldwerte Vorteil ist dann im Normalfall zum Nachteil des Arbeitnehmers für das gesamte Kalenderjahr nach der 1%-Regelung zu berechnen. Dies gilt selbst, wenn lediglich in Einzelmonaten die Nachweisführung nicht ausreichend ist¹. Nachdem die Finanzverwaltung bzgl. desselben Fahrzeugs für das gesamte Kalenderjahr eine einheitliche Firmenwagenbesteuerung nach dem einen oder anderen Berechnungsverfahren vorsieht, ist auch insoweit ein Wechsel während des Jahres ausgeschlossen².

Wichtig**Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch**

Der BFH hat in mehreren Urteilen zur **Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs** Stellung genommen. Zum einen hat er einem Fahrtenbuch die steuerliche Anerkennung versagt, das nicht zeitnah, sondern erst im Nachhinein anhand von losen Notizzetteln erstellt worden ist³. Zum anderen hat er ein mithilfe eines Tabellenkalkulationsprogramms (Microsoft Excel) erstelltes Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß entschieden⁴. Schließlich legt die BFH-Rechtsprechung Abgrenzungskriterien fest, die den Begriff „ordnungsgemäßes Fahrtenbuch“ näher definieren⁵. Als **Ergebnis** der Entscheidungen ist festzuhalten, dass der BFH in allen 3 Urteilen die Verwaltungsauffassung bestätigt, die im Fall der steuerlichen Nichtanerkennung des Fahrtenbuchs die nachteilige Besteuerung nach der **1%-Regelung** als einzige Alternative zur Folge hat. Eine „dritte Bewertungsmethode“ in Form von Zuschätzungen ist nicht zulässig⁶. Einzelheiten zu den Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch s. Tz. 4.

1.3 Bewertungsverfahren bei mehreren Firmenwagen

Das zur ertragsteuerlichen Erfassung der Nutzungsentnahme betrieblicher Kraftfahrzeuge ergangene BMF-Schreiben⁷ regelt, dass ein Unternehmer, dem mehrere betriebliche Pkw zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen, sich einheitlich für alle Fahrzeuge zur Führung eines Fahrtenbuchs oder insgesamt zur pauschalen Ermittlung des privaten Nutzungswerts entscheiden muss⁸.

Wichtig**Keine einheitliche Methodenwahl erforderlich**

Der BFH hat abweichend von dieser Auffassung die **einheitliche Methodenwahl** bei mehreren Fahrzeugen für die Berechnung der Nutzungsentnahme im Bereich der betrieblichen Gewinnermittlung **abgelehnt**⁹. Im Streitfall hatte der Unternehmer 3 verschiedene Fahrzeuge auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Für 2 Fahrzeuge erfolgte die Ermittlung der Privatnutzung durch die Führung eines Fahrtenbuchs, für das 3. Fahrzeug nach der 1%-Regelung. Der BFH bestätigte die Anwendung unterschiedlicher Methoden für verschiedene Betriebs-Pkw.

- 1 FG Münster, Urteil v. 27.4.2012, 4 K 3589/09 E, EFG 2012 S. 1450, Rev.
- 2 R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 LStR.
- 3 BFH, Urteil v. 9.11.2005, VI R 27/05, BFH/NV 2006 S. 858, BStBl 2006 II S. 408.
- 4 BFH, Urteil v. 16.11.2005, VI R 64/04, BFH/NV 2006 S. 864, BStBl 2006 II S. 410.
- 5 BFH, Urteil v. 16.3.2006, VI R 87/04, BFH/NV 2006 S. 1205, BStBl 2006 II S. 625.
- 6 Ebenso BFH, Beschluss v. 21.12.2006, VI B 20/06, BFH/NV 2007 S. 716.
- 7 BMF, Schreiben v. 12.5.1997, IV B 2 – S 2177 – 29/97, BStBl 1997 I S. 562.
- 8 BMF, Schreiben v. 12.5.1997, IV B 2 – S 2177 – 29/97, BStBl 1997 I S. 562, Rz. 15.
- 9 BFH, Urteil v. 3.8.2000, III R 2/00, BFH/NV 2001 S. 100, BStBl 2001 II S. 332.

Die BFH-Rechtsprechung zur Ermittlung der Privatnutzung mehrerer betrieblicher Pkw durch den Unternehmer ist für den Bereich der Firmenwagenbesteuerung übernommen worden¹⁰. Bei gleichzeitiger Überlassung mehrerer Firmenwagen hat der Arbeitnehmer ein Wahlrecht. Er kann für einzelne Fahrzeuge den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung individuell ermitteln, wenn er ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt, und für die anderen Fahrzeuge die Firmenwagenbesteuerung nach der 1-%-Regelung durchführen. Zur Berechnung des geldwerten Vorteils, wenn dem Arbeitnehmer wechselweise immer nur ein Fahrzeug zur Verfügung steht, wie dies bei Firmen mit einem Fahrzeugpool der Fall ist, s. Tz. 2.6.

1.4 Leasingfahrzeuge

Der Gesetzeswortlaut beschränkt sich auf die Grundzüge der beiden Berechnungsverfahren. Die Detailregelungen hierzu hat die Finanzverwaltung in den Lohnsteuer-Richtlinien festgelegt. Danach ist der zwingende Ansatz einer der beiden genannten Methoden nicht nur für Fahrzeuge zu beachten, die im Eigentum der Firma stehen, sondern **auch für Leasingfahrzeuge**, die als Firmenwagen überlassen werden. Andere Verfahren zur Berechnung des lohnsteuerpflichtigen Sachbezugs sind nicht zulässig. Der BFH hat diese Rechtsauslegung zwischenzeitlich auch für Leasingfahrzeuge bestätigt, die auf Veranlassung des Arbeitgebers **vom Arbeitnehmer geleast** werden. Entscheidend für die Anwendung der 1-%-Regelung auf solche Leasingfahrzeuge ist, dass der Arbeitgeber die gesamten Kfz-Kosten inkl. der Leasingraten trägt und im Innenverhältnis allein über die Nutzung des Kfz bestimmt¹¹. Außerdem ergibt sich aus dem Urteilsfall, dass als Firmenwagen auch die Überlassung eines Campingfahrzeugs infrage kommt.

Die **Finanzverwaltung erkennt** demgegenüber die **gestaffelten Leasingverträge**, die von Autovermietern angeboten werden, **nicht an**. Diese Leasingverträge sehen vor, dass der Arbeitgeber für das betreffende Fahrzeug entsprechend dem betrieblichen/beruflichen Anteil der Gesamtfahrleistung einen Teil der Leasingraten übernimmt, der Arbeitnehmer den Anteil, der der privaten Fahrleistung entspricht (z.B. 70 % der Leasingraten Arbeitgeber, 30 % Arbeitnehmer). Hierüber werden 2 gesonderte Leasingverträge abgeschlossen.

Die Finanzverwaltung sieht darin eine pauschale Schätzung der Kosten, die durch die private Fahrleistung verursacht werden. Eine solche Aufteilung ist nach Ansicht der Finanzbehörden über ein Fahrtenbuch zulässig. Der geldwerte Vorteil wird daher nach wie vor entsprechend der 1-%-Regelung angesetzt, allerdings werden die vom Arbeitnehmer übernommenen Leasingraten als Nutzungsentgelt angerechnet (vgl. Tz. 8).

Arbeitgeber, die solche gesplitteten Leasingverträge abschließen, müssen also damit rechnen, dass sie oder ihre Arbeitnehmer bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung für die entsprechende Lohnsteuer in Anspruch genommen werden. In diesem Fall bleibt nur, die Anerkennung des gesplitteten Leasingverfahrens über einen Einspruch und eine anschließende Klage beim Finanzgericht durchzusetzen.

Tipp

1.-%-Methode für E-Bikes als Dienstfahrzeug

Die 1-%-Regelung ist nach ihrem Gesetzeswortlaut ausschließlich auf Kraftfahrzeuge anzuwenden, nicht dagegen auf Fahrräder. Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Elektrofahrrad zur privaten Nut-

zung, ist demnach die 1-%-Methode nur anwendbar, wenn das E-Bike verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzustufen ist, also ein Kennzeichen sowie eine Versicherung für die Zulassung zum Straßenverkehr benötigt. Hierunter fallen Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt. Wie beim Pkw ist es nicht erforderlich, dass das E-Bike im Firmeneigentum steht. Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung berechnet sich auch bei **geleasten Elektrofahrrädern** nach dem Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung, wenn diese verkehrsrechtlich ein Kraftfahrzeug darstellen. Ist das Dienst-E-Bike dagegen als Fahrrad einzuordnen – keine Kennzeichen- und keine Versicherungspflicht – ist der geldwerte Vorteil nach dem fiktiven Mietpreis zu ermitteln. Während bei der 1-%-Regelung die Anwendung der 44-EUR-Freigrenze nicht zulässig ist, bleibt der Sachbezug Dienstfahrrad steuerfrei, sofern der Vorteil aus der Privatnutzung, ggf. zusammen mit anderen Sachbezügen 44 EUR pro Monat nicht überschreitet.

1.5 Nutzungsverbote

Der Arbeitgeber kann sich dem Ansatz eines geldwerten Vorteils nicht allein mit der Begründung entgegensetzen, dass die Privatnutzung des Firmenwagens durch eine schriftliche Vereinbarung gegenüber dem Arbeitnehmer untersagt worden sei¹². Es sind darüber hinaus **Kontrollmaßnahmen seitens der Firma** erforderlich. Das FG Saarland hat diese Auffassung bestätigt und die Firmenwagenbesteuerung nach der 1-%-Methode durch die Lohnsteuer-Außenprüfung für rechtmäßig entschieden, weil die Einhaltung des Verbots durch den Arbeitgeber nicht überwacht worden ist¹³. Das FG Niedersachsen hält dagegen die pauschale Nutzungswertermittlung für unzulässig, wenn sie darauf beruht, dass der Arbeitgeber das Verbot der privaten Nutzung des Firmenwagens nicht besonders überwacht¹⁴. Der BFH hat über die von der Finanzverwaltung hiergegen eingelegte Revision zwischenzeitlich entschieden¹⁵. Danach kommt die 1-%-Regelung nicht zur Anwendung, wenn eine Privatnutzung des Firmenfahrzeugs ausscheidet. Allerdings spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Arbeitnehmer einen ihm vom Arbeitgeber zur privaten Nutzung überlassenen Dienstwagen auch tatsächlich privat nutzt. Der Anscheinsbeweis streitet aber nicht dafür, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat. Das Verbot des Arbeitgebers, das Fahrzeug privat zu nutzen, kann deshalb ausreichen, diesen **Anscheinsbeweis** zu erschüttern, es sei denn, das Nutzungsverbot entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

¹⁰ Vgl. H 8.1 Abs. 9–10 LStH „Überlassung mehrerer Kraftfahrzeuge“.

¹¹ BFH, Urteil v. 6.11.2001, VI R 62/96, BFH/NV 2002 S. 701, BStBl 2002 II S. 370.

¹² BFH, Urteil v. 26.1.1968, VI R 122/66, BStBl 1968 II S. 361.

¹³ FG des Saarlandes, Urteil v. 7.12.2004, 1 K 312/00, EFG 2005 S. 270.

¹⁴ Niedersächsisches FG, Urteil v. 2.2.2005, 2 K 193/03, EFG 2005 S. 1265.

¹⁵ BFH, Urteil v. 7.11.2006, VI R 19/05, BFH/NV 2007 S. 136, BStBl 2007 II S. 116.

Wichtig**Keine 1%-Regelung durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**

Der BFH hält an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, dass die Anwendung der 1%-Regelung voraussetzt, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat¹⁶. Denn der Ansatz eines lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteils rechtfertigt sich nur insoweit, als der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gestattet, den Dienstwagen privat zu nutzen. Allein die arbeitsrechtliche Erlaubnis zur Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begründet noch keine Überlassung zur privaten Nutzung und damit auch keinen Ansatz der 1%-Monatspauschale.

Nach den Entscheidungsgründen kann bereits das Verbot des Arbeitgebers, das Fahrzeug privat zu nutzen, ausreichen, um die 1%-Regelung auszuschließen¹⁷. Dies gilt selbst dann, wenn der Arbeitgeber das arbeitsvertraglich vereinbarte **Nutzungsverbot** nicht überwacht. Der Beweis des ersten Anscheins für eine private Nutzung wird durch ein betriebliches Nutzungsverbot außer Kraft gesetzt, es sei denn, das arbeitsvertragliche Nutzungsverbot entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Die Entscheidung, ob ein Nutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen worden ist, kann nur nach den festgestellten Umständen des jeweiligen Einzelfalls getroffen werden. Die **Beweislast** hierfür obliegt der **Finanzbehörde**.

Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsauslegung nicht in ihrer Allgemeinheit. Bereits die Anwendung des Vorgänger-Urteils¹⁸ hat das BMF auf den entschiedenen Sachverhalt „Poolfahrzeuge“ beschränkt (H 8.1 Abs. 9–10 LStH). Nur bei diesen Fallkonstellationen genügt nach Verwaltungsauffassung ein schriftliches Verbot, um auf die Anwendung des Anscheinsbeweises für die Privatnutzung zu verzichten. Nachdem sich der aktuell entschiedene Sachverhalt erneut auf Fahrzeuge des betrieblichen Fuhrparks bezieht, ist davon auszugehen, dass sich für den klassischen Fall des Dienstwagens hierdurch insoweit keine Änderung ergibt.

Die Finanzverwaltung vertritt in den Lohnsteuer-Richtlinien weiterhin die Auffassung, dass ein schriftliches **Nutzungsverbot** allein **nicht ausreicht**, um den Anscheinsbeweis zu entkräften (vgl. „Nutzungsverbot“ zu H 8.1 Abs. 9–10 LStH). So kann von dem Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs nur abgesehen werden, wenn der Arbeitgeber die Einhaltung seines Verbots überwacht oder wenn wegen der besonderen Umstände des Falls die verbotene Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist (z.B. wenn der Mitarbeiter das Fahrzeug nach seiner Arbeitszeit und am Wochenende auf dem Betriebsgelände abstellt und den Schlüssel abgibt). Das Nutzungsverbot ist durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen, die zum Lohnkonto zu nehmen sind. Nach dem Wortlaut der Lohnsteuer-Richtlinien werden demzufolge Nutzungsverbote unverändert nur im Zusammenhang mit seitens der Firma vorgenommenen **Kontrollmaßnahmen** anerkannt.

Diese Rechtsauslegung der Finanzämter ist rechtlich zweifelhaft. Sie geht deutlich über die von der Rechtsprechung aufgestellten Anforderungen hinaus. Bei „normalen Firmenwageninhabern“ obliegt es nach der Rechtsauffassung des BFH dem Finanzamt, ein schriftlich vereinbartes

Nutzungsverbot in tatsächlicher Hinsicht zu entkräften, etwa durch gegenteilige Sachverhaltsfeststellungen im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung. Lediglich bei Arbeitnehmern, die aufgrund ihrer Stellung in der Firma in tatsächlicher Hinsicht **freie Hand** bei der Nutzung ihrer Firmenfahrzeuge haben, ist der Verwaltungsauffassung zu folgen. Eine „Auch-Privatnutzung“ wird hier weiterhin nur durch zusätzliche Maßnahmen seitens des Arbeitgebers verhindert werden können, mit denen er die Einhaltung der schriftlichen Vereinbarung in der Praxis kontrollieren kann. Insbesondere bei **Gesellschafter-Geschäftsführern** und **leitenden Angestellten** ist auch zukünftig ein **schriftliches Nutzungsverbot** allein **nicht ausreichend**, um den Anscheinsbeweis zu entkräften¹⁹.

Wichtig**Stichprobenhafte Kontrolle des Nutzungsverbots**

Wer auf Nummer sicher gehen und den Ansatz eines geldwerten Vorteils aus der Gestellung des Firmenwagens vermeiden will, sollte im Hinblick auf die für die Praxis wenig hilfreiche BFH-Entscheidung die Einhaltung der schriftlichen Nutzungsbeschränkung weiterhin zumindest durch entsprechende stichprobenhafte Kontrollmaßnahmen überwachen. Dies kann z.B. durch die Führung eines „vereinfachten Fahrtenbuchs“ belegt werden. Die strengen formellen Anforderungen, wie sie bei der Einzelnachweismethode verlangt werden (vgl. Tz. 4), sind hier nicht erforderlich. Ausreichend ist es, wenn sich anhand der Aufzeichnungen und der tatsächlich gefahrenen Kilometer glaubhaft nachvollziehen lässt, dass eine Privatnutzung des Firmenwagens nicht stattgefunden hat.

Für **Fahrzeuge des betrieblichen Fuhrparks** gelten die vorstehenden Ausführungen zur arbeitgeberseitigen Überwachung des Verbots der Privatnutzung nur für den Fall, dass der Arbeitgeber das Firmenfahrzeug dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlässt oder die tatsächliche Nutzung feststeht²⁰. Dasselbe gilt für die Überlassung von Vorführwagen bei Autohäusern²¹. Bei beiden Fallgruppen darf sich das Finanzamt nicht aus der Bereitstellung eines Fahrzeugs aus dem arbeitgebereigenen Fuhrpark zu betrieblichen Zwecken auf den Anscheinsbeweis berufen und von einer Auch-Privatnutzung ausgehen. Die Anwendung der 1%-Regelung setzt in diesen Fällen voraus, dass eine private Nutzung in tatsächlicher Hinsicht auch feststeht.

Wichtig**Nutzungsverbot für Fahrzeugpool**

Die Finanzverwaltung beschränkt die Anwendung der Urteile auf die entschiedenen Sachverhalte, dass **Poolfahrzeuge** des **betrieblichen Fuhrparks** oder Vorführwagen bei Autohäusern zur dienstlichen Nutzung zur Verfügung stehen. Nur bei diesen Fallkonstellationen genügt ein schriftliches Verbot, um auf die

16 BFH, Urteil v. 6.10.2011, VI R 56/10, BFH/NV 2012 S. 315, BStBl 2012 II S. 362.

17 BFH, Urteil v. 7.11.2006, VI R 19/05, BStBl 2007 II S. 116.

18 BFH, Urteil v. 21.4.2010, VI R 46/08, BFH/NV 2010 S. 1707.

19 Ebenso FG Münster, Urteil v. 29.11.2006, 12 K 3156/04 L, EFG 2007 S. 748.

20 BFH, Urteil v. 21.4.2010, VI R 46/08, BFH/NV 2010 S. 1707.

21 BFH, Urteil v. 6.10.2011, VI R 56/10, BFH/NV 2012 S. 315, BStBl 2012 II S. 362.

Anwendung des Anscheinsbeweises für die Privatnutzung zu verzichten. Im Übrigen ist bei Firmenwagen, die konkret zugeordnet einem oder bestimmten Arbeitnehmern überlassen werden, weiterhin eine „Auch-Privatnutzung“ zu unterstellen, sofern seitens der Firma keine Überwachungs- bzw. Kontrollmaßnahmen durchgeführt werden.

► 2. Berechnungsverfahren

Die private Nutzung des Firmenwagens ist monatlich mit 1 % des inländischen Bruttolistenpreises anzusetzen, der im Zeitpunkt der Erstzulassung für den Pkw festgelegt ist. Der Arbeitnehmer wird also im Ergebnis so behandelt, als wäre er immer mit einem **Neufahrzeug** unterwegs, was natürlich insbesondere bei älteren Firmenwagen zu unsachgerechten Ergebnissen führen kann. Der Ansatz des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung und nicht etwa die tatsächlich niedrigeren Anschaffungskosten bei Gebrauchtwagen wird derzeit durch den BFH überprüft. Das FG Niedersachsen sieht in der typisierenden Berechnung des geldwerten Vorteils keinen verfassungsrechtlichen Verstoß gegen das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit²². In Einspruchsfällen, etwa nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung, gewähren die Finanzämter Verfahrensrufe, aber keine Aussetzung der Vollziehung²³. Diese Berechnung gilt unverändert auch für Gebraucht- und Leasingfahrzeuge, ebenso für reimportierte Fahrzeuge. Die 1 % des Bruttolistenpreises sind auch in den Fällen maßgeblich, in denen dem Arbeitnehmer für Privatfahrten ein eigener Zweitwagen zur Verfügung steht. Ebenso führt die Beschriftung des Firmenwagens, z.B. mit dem Firmenlogo, zu keiner Minderung des lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohns für die Privatnutzung.

2.1 Bemessungsgrundlage Bruttolistenpreis

Die private Nutzung des Firmenwagens ist monatlich mit 1 % des inländischen Bruttolistenpreises anzusetzen, der im Zeitpunkt der Erstzulassung für den Pkw festgelegt ist. Zum Bruttolistenpreis zählen nicht die Kfz-Zulassungsgebühren und die Überführungskosten für das Fahrzeug. Aufwendungen für **Sonderausstattungen** erhöhen die Ausgangsgröße. Hierzu gehört z.B. auch der Kaufpreis für ein Kfz-Navigationsgerät oder einer eingebauten Diebstahlsicherung (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR). Dies gilt aber nur dann, wenn das Fahrzeug bereits werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung damit ausgestattet ist. Beim nachträglichen Einbau sind die Kosten nicht als Sonderausstattung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen²⁴. So erhöht z.B. der nachträgliche Einbau einer Flüssiggasanlage nicht den Bruttolistenpreis als Bemessungsgrundlage für die 1-%-Methode.

Wichtig Ansatz der Sonderausstattung

Abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung sind Gegenstände der Sonderausstattung beim Bruttolistenpreis als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des geldwerten Vorteils nach der 1-%-Methode nur dann zu berücksichtigen, wenn diese bereits bei der Erstzulassung des Firmenwagens eingebaut sind²⁵. Der BFH hat die Erhöhung der Ausgangsgröße hinsichtlich des zusätzlichen Kaufpreises für ein **Kfz-Navigationssystem** bestätigt²⁶. Die Entscheidung enthält allgemeine Grundsätze, die eine abschließende Beantwortung der Frage zulassen, welche Gegenstände der Sonderausstattung eines Firmenwagens zum Bruttolistenpreis gehören und damit den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung des Fahrzeugs erhöhen.

Nach den Urteilsgründen rechnet der Kaufpreisannteil für ein **Kfz-Navigationssystem** zum **Bruttolistenpreis** als Bemessungsgrundlage für die 1-%-Methode, weil es sich bei der in das Fahrzeug eingebauten Anlage um kein eigenständiges Wirtschaftsgut handelt, das einer vom Fahrzeug getrennten Beurteilung der Privatnutzung zugänglich wäre. Die Abgrenzung, ob Gegenstände der **Sonderausstattung** eines Firmenwagens in den Bruttolistenpreis einzubeziehen sind, ist nach der aktuellen Rechtsprechung in **3 Schritten** vorzunehmen.

■ Sonderausstattung als werkseitiger Fahrzeugbestandteil

Zunächst ist zu prüfen, ob der Firmenwagen bereits im Zeitpunkt der Erstzulassung mit der Sonderausstattung ausgestattet ist. Bemessungsgrundlage der 1-%-Methode sind nur werkseitig eingebaute Fahrzeugteile. Eine Sonderausstattung im Sinne der Firmenwagenbesteuerung kann deshalb nur vorliegen, wenn das Fahrzeug bereits werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung damit ausgestattet ist.

■ Sonderausstattung als fester Fahrzeugbestandteil

Die 1-%-Regelung besteuert die private Nutzbarkeit des konkreten Fahrzeugs in seiner Gesamtheit. Gegenstände der Sonderausstattung sind im Rahmen der 1-%-Methode deshalb nur dann zu erfassen, wenn sie in den Firmenwagen **fest eingebaut** und damit **untrennbar zum Fahrzeug** gehören. Portable Geräte sind dagegen nicht Bestandteil des Fahrzeugs. Ihre Kosten können deshalb steuerlich nicht zur Fahrzeuganschaffung zählen und bleiben demzufolge auch beim Bruttolistenpreis außer Ansatz. Der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung eines **portablen Navigationsgeräts**, das der Arbeitgeber zur Verfügung stellt, ist neben der 1-%-Regelung gesondert zu erfassen. Er bleibt aber aufgrund der Höhe der Anschaffungskosten, die für eine solche Anlage erfahrungsgemäß anfallen, im Rahmen der 44-EUR-Grenze regelmäßig steuerfrei. Ebenso bleiben die Aufwendungen für einen zusätzlichen Satz Reifen inkl. der Felgen unberücksichtigt, auch wenn diese bei der Neuanschaffung des Fahrzeugs mitgekauft werden²⁷.

■ Einheitlicher Nutzungs- u. Funktionszusammenhang

Schließlich kommt es auf die Nutzungs- und Funktionsmöglichkeit der Zusatzausstattung an. Ist die Gebrauchsmöglichkeit der in das Fahrzeug eingebauten zusätzlichen Gegenstände untrennbar mit der Art und Weise der Fahrzeugnutzung verbunden, ist eine vom Fahrzeug getrennte Beurteilung nicht möglich. Diejenigen Gegenstände der Sonderausstattung, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Firmenwagen stehen, teilen deshalb das lohnsteuerliche Schicksal der Fahrzeugnutzung und müssen in den maßgeblichen Bruttolistenpreis zwangsläufig einbezogen werden. Typische Beispiele sind das Navigationssystem oder die Klimaanlage, deren private Verwendung immer an die private Fahrzeugnutzung gekoppelt ist. Anders verhält es sich bei Gegenständen der Zusatzausstattung, die losgelöst vom jeweiligen Einsatz des Fahrzeugs unterschiedlich

²² Niedersächsisches FG, Urteil v. 14.9.2011, 9 K 394/10, EFG 2012 S. 396, Rev. eingelegt, Az beim BFH VI R 51/11.

²³ OFD Rheinland, Kurzinfo ESt Nr. 01/2012 v. 3.1.2012, DB 2012 S. 833.

²⁴ BFH, Urteil v. 13.10.2010, VI R 12/09, BStBl 2011 II S. 361; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR. ist überholt.

²⁵ BFH, Urteil v. 13.10.2010, VI R 12/09, BStBl 2011 II S. 361.

²⁶ BFH, Urteil v. 16.2.2005, VI R 37/04, BFH/NV 2005 S. 1410, BStBl 2005 II S. 563.

²⁷ R 8.1 Abs. 3 Satz 6 LStR.

genutzt werden können. So kann z.B. ein **Autotelefon** während einer Dienstreisefahrt auch ausschließlich privat oder umgekehrt während einer Privatfahrt dienstlich genutzt werden. Dies macht eine von der (privaten) Nutzungsmöglichkeit des Firmenwagens getrennte Beurteilung und Bewertung hinsichtlich eines etwaigen geldwerten Vorteils erforderlich. Besteht für die Sonderausstattung eine eigenständige Verwendungsmöglichkeit, die unabhängig davon ist, ob das Fahrzeug während einer beruflichen oder privaten Fahrt eingesetzt wird, bleiben die Kosten hierfür bei der 1-%-Methode außer Ansatz.

Die folgende Übersicht gibt einen Überblick, welche Zusatzausstattungen beim Firmenwagen in den bei der 1-%-Methode für die Berechnung des geldwerten Vorteils maßgebenden Bruttolistenpreis einzubeziehen sind:

Sonderausstattungsgegenstände	Einzubeziehen	Nicht einzubeziehen
Autoradio	X	
Autotelefon		X
Freisprecheinrichtung		X
Navigationsgerät	X	
Diebstahlsicherung	X	
Klimaanlage	X	
Standheizung	X	
Flüssiggasanlage	X	

Tab. 1: Sonderausstattung und 1-%-Methode

Die Einbeziehung der in der Tabelle aufgeführten Gegenstände der Sonderausstattung in die Berechnung des geldwerten Vorteils ist daran geknüpft, dass diese bereits zum Zeitpunkt der Erstzulassung in den inländischen Bruttolistenpreis Eingang gefunden haben. Der sich danach ergebende **Bruttolistenpreis** ist für die Berechnung des geldwerten Vorteils **auf volle 100 EUR abzurunden**. Der Arbeitnehmer wird im Rahmen der pauschalen Nutzungswertermittlung also so behandelt, als wäre er immer mit einem Neufahrzeug unterwegs. Diese Berechnung gilt auch für Gebraucht- und Leasingfahrzeuge, ebenso für reimportierte Fahrzeuge. Soweit das reimportierte Fahrzeug mit Sonderausstattung versehen ist, die sich im inländischen Listenpreis nicht niedergeschlagen hat, ist der Wert der Zusatzausstattung zusätzlich zu berücksichtigen.

Wichtig Keine Kürzung des 1-%-Betrags durch Treibstoffkosten

Eine Kürzung des 1-%-Betrags kann nicht dadurch erreicht werden, dass der Arbeitnehmer zur Übernahme der Benzinkosten verpflichtet wird²⁸. Auch die spätere Weiterbelastung der tatsächlich angefallenen Benzinkosten kann nicht als Nutzungsentgelt vereinbart und damit auch nicht vom geldwerten Vorteil abgezogen werden. Dasselbe gilt, falls der Arbeitnehmer eine Garagenmiete für den Firmenwagen zu zahlen hat. Wer auf eine Beteiligung seiner Arbeitnehmer an den Betriebskosten des Firmenwagens nicht verzichten möchte, dem ist zu empfehlen, stattdessen Nutzungsentgelt zu vereinbaren, weil diese auch steuerlich zu berücksichtigen sind und den lohnsteuerpflichtigen Vorteil mindern.

Die 1 % des Bruttolistenpreises sind auch in den Fällen maßgeblich, in denen dem Arbeitnehmer für Privatfahrten

ein eigener Zweitwagen zur Verfügung steht. Ebenso führt die Beschriftung des Firmenwagens, z.B. mit dem Firmenlogo, zu keiner Minderung des lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohns für die Privatnutzung.

Die pauschale Erfassung der Privatnutzung des Dienstwagens mit 1 % des Bruttolistenpreises beinhaltet sämtliche durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen. Erstattet der Arbeitgeber darüber hinausgehende Kosten, liegt zusätzlicher Arbeitslohn vor. Zu den durch die 1-%-Methode abgegoltenen Kosten gehören nur solche Kosten, die unmittelbar dem Halten und Betrieb des Fahrzeugs zuzurechnen sind.

Bestandteil der **Gesamtkosten** sind deshalb insbesondere

- Absetzungen für Abnutzung oder ersatzweise die Leasing- und Leasingsonderzahlungen,
- die Betriebsstoffkosten,
- die Wartungs- und Reparaturkosten,
- die Kfz-Steuer,
- Beiträge zu Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen,
- die Abschreibungen,
- Zinsen für Anschaffungskredite und schließlich
- Unfallkosten.

Park- und Straßenbenutzungsgebühren sind dagegen nur mittelbar durch die Fahrzeugnutzung veranlasst und deshalb ebenso wie das Entgelt für einen ADAC-Schutzbrief nicht durch den Ansatz des pauschalen Nutzungswertes abgegolten²⁹. Ebenso sind Kosten der Garage, Aufwendungen für Insassen- und **Unfallversicherungen** sowie Verwarungs-, Ordnungs- und Bußgelder nicht Bestandteil der i.S.d. 1-%-Methode durch das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen. Ersetzt der Arbeitgeber diese Kosten, etwa für eine **Vignette** oder **Mautgebühren**, liegt zusätzlicher steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Eine Ausnahme gilt, sofern diese Aufwendungen mit einer beruflichen Reisetätigkeit zusammenhängen und deshalb zu den steuerfreien Reisenebenkosten gehören (R 9.8 Nr. 3 LStR). Aufwendungen, die nicht unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs dienen, sind nach der Rechtsprechung außergewöhnliche Kosten, wie die Kosten eines Unfallschadens³⁰. **Unfallkosten auf einer Privatfahrt** sind danach nicht durch die 1-%-Regelung abgegolten, sondern als zusätzlicher geldwerter Vorteil beim Arbeitnehmer zu erfassen, wenn die Firma die Reparaturrechnung bzw. den Schaden wirtschaftlich trägt. Die Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung und sieht für Unfallkosten eine **gesonderte Behandlung** neben den Gesamtkosten des Firmenwagens vor (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 8 LStR zur 1-%-Regelung und R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Sätze 11–16 LStR zur Fahrtenbuch-Methode). Berufliche Unfälle bleiben bei der 1-%-(und Fahrtenbuch-)Methode außer Ansatz. Eine Ausnahme gilt für sog. Trunkenheitsfahrten, wenn der Unfall auf **Alkoholeinfluss** beim Arbeitnehmer zurückzuführen ist. In diesem Fall wandelt sich die Firmenwagenüberlassung in eine **Privatfahrt** um, auch wenn sich der Unfall während einer dienstlichen Auswärtstätigkeit ereignet³¹.

²⁸ BFH, Urteil v. 18.10.2007, VI R 57/06, BFH/NV 2008 S. 283, BStBl 2009 II S. 199; BMF, Schreiben v. 6.2.2009, IV C 5 – S 2334/08/10003, BStBl 2009 I S. 412; BFH, Urteil v. 18.10.2007, VI R 96/04, BFH/NV 2008 S. 282, BStBl 2008 II S. 198.

²⁹ BFH, Urteil v. 14.9.2005, VI R 37/03, BFH/NV 2005 S. 2302, BStBl 2006 II S. 72.

³⁰ BFH, Urteil v. 24.5.2007, VI R 73/05, BFH/NV 2007 S. 1586, BStBl 2007 II S. 766.

³¹ BFH, Urteil v. 24.5.2007, VI R 73/05, BStBl 2007 II S. 766.

Wichtig Vereinfachungsregelung für Unfallkosten bis 1.000 EUR

Aus praktischen Erwägungen ist eine Vereinfachungsregelung in die Lohnsteuer-Richtlinien 2011 aufgenommen. Reparaturkosten bis zu einem Nettobetrag von 1.000 EUR (also ohne MwSt.) dürfen weiterhin in die Gesamtkosten des Firmenwagens einbezogen werden. Im Rahmen der **Kleinbetragsgrenze** erhöhen Unfallkosten damit auch für Lohnzahlungszeiträume ab 2011 nicht den nach der 1-%-Methode berechneten geldwerten Vorteil für die Firmenwagenbesteuerung. Dies gilt unabhängig davon, ob sich der Unfall auf einer Dienst- oder Privatfahrt ereignet. Bei der Berechnung der 1.000-EUR-Grenze sind Erstattungen durch die Versicherung zu berücksichtigen, auch wenn der Zufluss der Versicherungsleistung in späteren Jahren erfolgt. Behandelt der Arbeitgeber die Unfallkosten bis zum Nettobetrag von 1.000 EUR als Gesamtkosten, sind diese weiterhin wie bisher durch die **1-%-Methode abgegolten**. Verzichtet der Arbeitgeber auf einen ihm zustehenden Schadensersatzanspruch, etwa bei Trunkenheitsfahrt des Arbeitnehmers, ist insoweit ein zusätzlicher geldwerter Vorteil zu erfassen (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG).

R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 i.V.m. Abs. 9 Nr. 2 Sätze 13–16 LStR 2011 regeln hierzu, dass die Schadensersatzforderung um Erstattungsleistungen von dritter Seite zu vermindern sind, sodass ein gesonderter **geldwerter Vorteil** im Normalfall nur in Höhe des Eigenanteils (= versicherungsrechtlich vereinbarter **Selbstbehalt**) des Arbeitgebers besteht. Hat der Arbeitgeber ausnahmsweise auf den Abschluss einer Kaskoversicherung verzichtet, ist aus Vereinfachungsgründen ein **fiktiver Selbstbehalt von 1.000 EUR** zu unterstellen. Der geldwerte Vorteil in Höhe des Schadensersatzverzichts kann deshalb auch in Fällen ohne Kaskoversicherung max. 1.000 EUR betragen. Eine Ausnahme gilt für Trunkenheitsfahrten, bei denen der fiktive Selbstbehalt keine Anwendung findet. Liegt **keine Schadensersatzpflicht** des Arbeitnehmers vor, ist für Unfälle auf beruflichen Fahrten (dienstliche Auswärtstätigkeiten oder Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte), unabhängig von der 1.000-EUR-Grenze kein zusätzlicher lohnsteuerpflichtiger Sachbezug neben der 1-%-Regelung zu erfassen.

2.2 Zuschlag für Fahrten zum Betrieb

Der prozentuale Ansatz der Privatnutzung, der auf das Jahr gesehen 12 % des Bruttolistenpreises beträgt, umfasst die eigentlichen Privatfahrten, z.B. Einkaufsfahrten oder Wochenend- und Urlaubsreisen sowie andere Freizeitfahrten oder Mittagsheimfahrten³². Steht dem Arbeitnehmer das Firmenfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung, ist dieser geldwerte Vorteil zusätzlich zu berücksichtigen. Den Zuschlag hat der Gesetzgeber durch eine monatliche Entfernungspauschale festgelegt. Diese berechnet sich für den einzelnen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 0,03 % des beschriebenen Bruttolistenpreises. Ab dem Lohnsteuerverfahren 2011 kommt es für die Anwendung des 0,03-%-Zuschlags auf die tatsächliche Anzahl der Nutzungstage an³³. Bei einem Nutzungsumfang von regelmäßig weniger als 15 Arbeitstage pro Monat verlangt der BFH eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002-% des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung je Entfernungskilometer. Die Finanzverwaltung gewährt bei der 1-%-Methode ein **Wahlrecht** zwischen dem 0,03-%-Mo-

natszuschlag und der 0,002-%-Tagespauschale, bei der die Firma den geldwerten Vorteil nur noch für die tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte versteuern muss³⁴ (s. Tz. 2.2.2).

2.2.1 0,03-%-Monatspauschale

Der monatliche Zuschlag berechnet sich für den einzelnen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 0,03 % des Bruttolistenpreises. Abzustellen ist auf die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, diese ist auf den nächsten vollen Kilometerbetrag abzurunden.

Beispiel Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Ein Arbeitnehmer erhält ab 2012 einen gebraucht angeschafften Firmenwagen auch zur Privatnutzung. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 2007 hat 30.064 EUR betragen. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 20 km.

Der geldwerte Vorteil für den Monat Januar berechnet sich wie folgt:

■ Geldwerter Vorteil für eigentliche Privatfahrten (1 % von 30.000 EUR)	300 EUR
■ Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (0,03 % x 30.000 EUR x 20 km)	<u>180 EUR</u>
lohnsteuerpflichtiger Sachbezug Firmenwagen für den Monat Januar	<u>480 EUR</u>

Der Arbeitgeber hat die Möglichkeit, den geldwerten Vorteil für die Fahrten zur Arbeit bis zur Höhe der Entfernungspauschale (0,30 EUR pro Entfernungskilometer) mit 15 % pauschal zu versteuern.

Der Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist auch zu erheben, wenn der Arbeitnehmer seine arbeitstägliche Strecke zum Betrieb im „Park-and-ride-System“ zurücklegt. Wird das überlassene Fahrzeug nur für eine Teilstrecke eingesetzt, weil der Arbeitnehmer für den übrigen Weg zum Arbeitgeber öffentliche Verkehrsmittel benutzt, ist nach Verwaltungsauffassung³⁵ gleichwohl der Ermittlung des geldwerten Vorteils die **gesamte Entfernung** zugrunde zu legen. Eine Beschränkung der Zuschlagsberechnung auf die mit dem Firmenwagen zurückgelegte Entfernung ist dann zulässig, wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug ausdrücklich nur für diese Teilstrecke zur Verfügung stellt. Die weitergehende Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte muss dem Arbeitnehmer untersagt sein. Zur steuerlichen Anerkennung eines solchen Nutzungsverbots s. Tz. 1.5.

³² FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2011, 1 K 3011/09, EFG 2012 S. 604.

³³ BFH, Urteile, v. 4.4.2008, VI R 85/04, BStBl 2008 II S. 887, v. 28.8.2008, VI R 52/07, BStBl 2009 II S. 280; BFH, Urteile v. 22.9.2010, VI R 54/09, VI R 55/09 und VI R 57/09, BStBl 2011 II S. 354 ff.

³⁴ BMF, Schreiben v. 1.4.2011, IV C 5 – S 2334/08/10010, BStBl 2011 I S. 301.

³⁵ H 8.1 Abs. 9–10 LStH „Park-and-ride“.

Wichtig**0,03%-Zuschlag für Teilstrecke bei Jahresbahnfahrkarte**

Auch nach Auffassung der Rechtsprechung besteht ein Anscheinsbeweis dafür, dass der Arbeitnehmer den Dienstwagen für die Gesamtstrecke nutzt, wenn der Dienstwagen ohne ausdrückliche Beschränkung seitens des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überlassen wird. Allerdings kann dieser Anscheinsbeweis nicht nur durch ein Nutzungsverbot hinsichtlich der mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegten Teilstrecke entkräftet werden. Ausreichend ist es bereits, wenn eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte **Jahres-Bahnfahrkarte** vorgelegt wird, aus der sich eine tatsächliche Nutzung des Firmenfahrzeugs nur für den Weg von der Wohnung zum jeweiligen Bahnhof ergibt. In diesem Fall ist der Zuschlag von 0,03 % ausschließlich nach den Entfernungskilometern der Teilstrecke zu berechnen, für die der Firmenwagen tatsächlich eingesetzt wird³⁶.

Die Finanzämter sind vom BMF angewiesen, das Urteil anzuwenden³⁷. Danach wird in „Park-and-ride-Fällen“ nur noch die **Teilstrecke** Wohnung – Arbeitsstätte der Ermittlung des 0,03%-Zuschlags für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde gelegt, für die der Arbeitnehmer den Firmenwagen tatsächlich nutzt, die übrige Strecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln bleibt außer Ansatz. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer für die restliche Teilstrecke zum Arbeitgeber eine auf ihn ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorlegen kann. Zur **Beweisvorsorge** sollte der Arbeitgeber die Jahresfahrkarte nach Ablauf des Jahres als Beleg zum Lohnkonto nehmen. Im Übrigen bleibt es dagegen bei der bisherigen Besteuerungspraxis. Ohne Nutzungsverbot oder Jahresfahrausweis für öffentliche Verkehrsmittel ist der Ermittlung des 0,03%-Zuschlags gleichwohl die gesamte Entfernung zugrunde zu legen, auch wenn der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes Fahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur für eine Teilstrecke einsetzt.

2.2.2 Wahlrecht des Arbeitgebers: Monatspauschale oder tatsächliche Fahrten

Ohne weitere Nachweise bleibt es bei dem Grundsatz, dass der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einer festen Monatspauschale von 0,03 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer als Zuschlag zu dem für die Privatnutzung des Firmenwagens anzusetzenden 1%-Betrag zu berechnen ist. Dies gilt immer dann, wenn der Arbeitnehmer im Betrieb, Büro oder in einer sonstigen Arbeitgebereinrichtung eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet. Als Folge der geänderten Rechtsprechung kann der Arbeitgeber vom Monatsprinzip **zur tageweisen Berechnung** der tatsächlich mit dem Firmenwagen durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte wechseln. Hierzu ist es erforderlich, dass der Arbeitnehmer **Aufzeichnungen** führt, aus denen sich unter Angabe des Kalenderdatums die Tage ergeben, an denen der Firmenwagen zu Arbeitgeberfahrten tatsächlich genutzt hat. Stehen dem Arbeitnehmer mehrere Firmenwagen zur Verfügung, sind die Angaben für jedes Fahrzeug getrennt zu führen. Die Erklärung des Arbeitnehmers ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen.

Beispiel**Berechnungsvergleich zwischen Monats- und Tagespauschale**

Einem Kundendienstmonteur steht für seine berufliche Auswärtstätigkeit ab 2012 ein Firmenwagen (Bruttolistenpreis 30.000 EUR) auch zu privaten Zwecken zur Verfügung. Jeweils freitags sucht er ganztätig die Firma auf, um seine Aufträge entgegenzunehmen bzw. abzurechnen. Die Entfernung Wohnung – Betrieb beträgt 45 km. Aufzeichnungen des Arbeitnehmers liegen dem Lohnbüro nicht vor.

Die regelmäßigen Fahrten des Außendienstmitarbeiters an den Betriebssitz begründen eine regelmäßige Arbeitsstätte. Bei der Firmenwagenbesteuerung muss deshalb zusätzlich ein geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.H.v. 405 EUR (= 0,03 % x 30.000 EUR x 45 km) angesetzt werden.

Abwandlung

Sachverhalt wie oben, der Arbeitnehmer legt dem Lohnbüro eine schriftliche Erklärung vor, an welchen Tagen im Monat er den Firmenwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat. Für den betreffenden Monat Januar 2012 ergeben sich insgesamt 5 Fahrten am 4.1., 10.1., 16.1., 25. und 31.1.2012.

Bei Anwendung der Einzelbewertung für die tatsächlichen Arbeitgeberfahrten ergibt sich folgender geldwerter Vorteil für die Firmenwagennutzung in der März-Lohnabrechnung.

Privatfahrten:	1 % von 30.000 EUR =	300 EUR
Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte:	0,002 % x 30.000 EUR x 45 km x 5 Fahrten =	<u>135 EUR</u>
steuerpflichtiger geldwerter Vorteil		<u>435 EUR</u>

Durch den Wechsel zur fahrtbezogenen Berechnungsweise ergibt sich gegenüber der bisherigen Monatspauschale von 0,03 % ein geldwerter Vorteil, der deutlich geringer ausfällt. Allein bei der März-Abrechnung ist der Sachbezug Firmenwagen beim Arbeitnehmer 270 EUR niedriger anzusetzen.

Das **Wahlrecht** zugunsten des Ansatzes der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist fahrzeugbezogen und kann für das jeweilige Kalenderjahr nur **einheitlich** ausgeübt werden. Ein Wechsel zwischen der 0,03%-Monatspauschale und der 0,002%-Tagespauschale ist während des Jahres nur beim Austausch des Firmenwagens zulässig.

Wichtig**Wahlrechtsausübung durch Arbeitgeber**

Die Entscheidung über die **Methodenwahl** zwischen der 0,03%-Regelung und der Berechnung des geldwerten Vorteils nach den tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (Einzelnachweisregelung) obliegt dem **Arbeitgeber**. Er muss in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer für jedes Kalenderjahr das Berechnungsverfahren für

36 BFH, Urteil v. 4.4.2008, VI R 68/05, BFHNV 2008 S. 1240, BStBl 2008 II S. 890.

37 BMF, Schreiben v. 23.10.2008, IV C 5 – S 2334/08/10010, BStBl 2008 I S. 961.

die Firmenwagenbesteuerung bei der 1-%-Methode festlegen. Er ist auch bei entsprechender Nachweisführung des Arbeitnehmers nicht zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte verpflichtet. Der Arbeitgeber kann z.B. arbeitsrechtlich die Firmenwagenüberlassung an die Anwendung der 0,03-%-Monatspauschale knüpfen. Dem Arbeitnehmer bleibt es in diesem Fall unbenommen, in seiner persönlichen Einkommensteuer von der im Lohnsteuerverfahren angewendeten Monatsbesteuerung zur Einzelberechnung überzuwechseln.

Das BMF-Schreiben enthält zur Erleichterung der technischen Abwicklung der Lohnabrechnung mehrere praxisorientierte **Vereinfachungsregelungen**, die sich aus dem Erfordernis der schriftlichen Nachweisführung über die Anzahl der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte durch den Arbeitnehmer ergeben.

- Der aktuellen Lohnabrechnung kann jeweils die schriftliche Erklärung des **Vormonats** zugrunde gelegt werden. Dadurch ist gewährleistet, dass durch die Nachweisführung des Arbeitnehmers keine Verzögerungen bei der laufenden Gehaltsabrechnung eintreten.
- Der Arbeitgeber hat keine eigenen **Ermittlungspflichten** bei Anwendung der Einzelbewertung mit dem tageweisen 0,002-%-Zuschlag. Er darf die vom Arbeitnehmer erklärten tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte der Firmenwagenbesteuerung immer dann zugrunde legen, wenn diese nicht offenkundig unrichtig sind.
- Wird im Lohnsteuerverfahren von der Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Gebrauch gemacht, muss die Begrenzung auf **max. 180 Fahrten** jahresbezogen vorgenommen werden. Eine Begrenzung des geldwerten Vorteils auf 15 Fahrten im einzelnen Monat ist nicht zulässig. Damit soll erreicht werden, dass in keinem Fall der Einzelnachweis zu einem höheren geldwerten Vorteil führt als die Monatspauschale von 0,03 %, für die sich beim Tagessatz von 0,002 % 15 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pro Monat mit dem Firmenwagen berechnen. Die jahresbezogene Begrenzung auf 180 Arbeitgeberfahrten bewirkt im Ergebnis, dass in einzelnen Monaten beim Lohnsteuerabzug mehr als 15 Fahrten der Firmenwagenbesteuerung unterliegen können und erst ab dem Monat eine Kürzung der tatsächlich geführten Fahrten erfolgt, ab dem die Höchstgrenze von 180 Tagen erreicht ist.
- Die Möglichkeit der **Pauschalbesteuerung** der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 15 % ist bei Einzelbewertung an die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten geknüpft. Die Vereinfachungsregelung, wonach der Arbeitgeber unterstellen kann, dass das Fahrzeug an 15 Arbeitstagen monatlich zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird, ist nur bei Anwendung der 0,03-%-Monatspauschale zulässig.

2.2.3 Eigenes Wahlrecht des Arbeitnehmers bei Einkommensteuer

Nach Ablauf des Jahres gewährt das BMF-Schreiben dem Arbeitnehmer ein eigenständiges Wahlrecht zwischen der 0,03-%-Monatspauschale und der 0,002-%-Tagesberechnung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung³⁸. Der Arbeitnehmer ist bei seiner persönlichen Einkommensteuer nicht an die im

Lohnsteuerabzugsverfahren angesetzte Methode gebunden. Er kann also von der 0,03-%-Monatspauschale zur Einzelberechnung mit 0,002 % pro Arbeitgeberfahrt übergehen. Vergleichbar mit der Wechselmöglichkeit zwischen 1-%- und Fahrtenbuch-Methode hat es damit der Arbeitnehmer in der Hand, steuerliche Nachteile aus dem Lohnsteuerabzugsverfahren auszugleichen. Häufig entscheidet sich das Lohnbüro bei der Gehaltsabrechnung allein aus praktischen Gründen für die weniger arbeitsaufwendige Berechnung, dafür aber „teurere“ 0,03-%-Pauschale bei der Berechnung des geldwerten Vorteils für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der Nachteil bei der Sozialversicherung, der sich bei Firmenwageninhabern bis zur Beitragsbemessungsgrenze ergibt, lässt sich dadurch allerdings nicht ausschließen. Die Sozialversicherungsbeiträge orientieren sich ausschließlich an dem bei der Lohnsteuerberechnung durch den Arbeitgeber für den Firmenwagen angesetzten geldwerten Vorteil. Eine spätere Korrektur durch die im Rahmen des Einkommensteuerbescheids geänderte Berechnung ist bei der durch das Monatsprinzip bestimmten Sozialversicherung ausgeschlossen.

Voraussetzung für den Methodenwechsel im Veranlagungsverfahren ist, dass der Arbeitnehmer wie beim Lohnsteuerabzug auch hier eine detaillierte **fahrzeugbezogene Aufstellung** dem Finanzamt vorlegen kann, aus der sich unter Angabe des jeweiligen Datums die tatsächlich mit dem Firmenwagen durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeit ergeben. Außerdem muss er durch eine **Bescheinigung des Arbeitgebers** darlegen, in welcher Höhe bislang bei der 1-%-Methode diese Fahrten durch den Ansatz des 0,03-%-Zuschlags dem Lohnsteuerabzug unterlegen haben. Als Nachweis kommen z.B. Gehaltsmitteilungen, Lohnabrechnungen oder formlose Arbeitgeberbescheinigungen in Betracht. Das Finanzamt muss in die Lage versetzt werden, den im Bruttoarbeitslohn laut Zeile 3 der Lohnsteuerbescheinigung enthaltenen, nach 0,03-%-Methode berechneten geldwerten Vorteil anhand der einzeln nachgewiesenen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte neu zu berechnen, indem er durch die 0,002-%-Tagespauschale ersetzt wird. Im Ergebnis verringert sich dadurch der bei der Einkommensteuerveranlagung anzusetzende steuerpflichtige Gesamtjahresarbeitslohn des Arbeitnehmers, was bei Anrechnung der insoweit zu viel bezahlten Lohnsteuer zu einer Steuererstattung führt.

Beispiel 0,002-%-Tagespauschale durch Einzelnachweis bei der Einkommensteuer

Einem Außendienstmitarbeiter steht für seine berufliche Auswärtstätigkeit ab 2012 ein Firmenwagen (Bruttolistenpreis 35.000 EUR) zur Verfügung, den er auch zu privaten Zwecken und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen kann. Ein- bis zweimal wöchentlich sucht er ganztagig die Firma auf. Die Entfernung Wohnung – Betrieb beträgt 30 km. Einzelaufzeichnungen über die durchgeführten Fahrten zur regelmäßigen Arbeitsstätte liegen dem Lohnbüro nicht vor, weil laut Arbeitsvertrag für die Firmenwagenbesteuerung die Pauschalwertmethode festgelegt ist. Bei Lohnabrechnung wird der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung nach der 1-%-Methode zuzüglich der 0,03-%-Monatspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berechnet. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das

38 BMF, Schreiben v. 1.4.2011, IV C 5 – S 2334/08/10010, BStBl 2011 I S. 301, Rz. 14.

Jahr 2012 legt der Arbeitnehmer eine schriftliche Aufstellung vor, aus der sich datumsgenau ergibt, an welchen Tagen er den Firmenwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat. Insgesamt hat er in 2012 65 Arbeitgeberfahrten durchgeführt.

Bei Anwendung der Einzelbewertung für die tatsächlichen Arbeitgeberfahrten ergibt sich folgender geldwerter Vorteil für die Firmenwagennutzung:

	Berechnungsmethode	Lohnsteuer	Einkommensteuer
Privatfahrten:	1 % von 35.000 EUR x 12 Monate =	4.200 EUR	4.200 EUR
Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte: Monatspauschale 0,03 %:	0,03 % x 35.000 EUR x 30 km x 12 Monate	3.780 EUR	
Tagespauschale 0,002 %:	0,002 % x 35.000 EUR x 30 km x 65 Fahrten =		1.365 EUR
steuerpflichtiger geldwerter Vorteil		7.980 EUR	5.565 EUR

Durch den Wechsel des Arbeitnehmers bei der Einkommensteuer zur fahrtbezogenen Berechnungsweise ergibt sich gegenüber der im Lohnsteuerverfahren vom Arbeitgeber angesetzten Monatspauschale von 0,03 % ein geldwerter Vorteil, der deutlich geringer ausfällt. Während die bescheinigten Steuerabzugsbeträge unverändert in Zeilen 7–10 der Anlage N anzugeben und damit anzurechnen sind, ist der laut Zeile 3 der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesene steuerpflichtige Bruttoarbeitslohn zu verringern und mit dem um 2.415 EUR gekürzten Betrag in der Steuererklärung einzutragen (Zeile 6 der Anlage N). Die Übersicht macht deutlich, dass sämtliche für die Vergleichsberechnung erforderlichen Daten aus der Einkommensteuererklärung ersichtlich sein müssen. Neben der Einzelaufstellung der Arbeitgeberfahrten ist hierzu die Jahreslohnabrechnung oder eine formlose Arbeitgeberbescheinigung, aus der sowohl der beim Lohnsteuerabzug versteuerte Jahresbetrag als auch seine Berechnung (Bruttolistenpreis, Entfernungskilometer) ersichtlich ist, dem für die Bearbeitung der Steuererklärung zuständigen Finanzamt einzureichen.

2.3 Kostendeckelung: Begrenzung des Nutzungswerts

Der pauschale Nutzungswert, der sich nach der 1-%-Regelung für die Privatfahrten sowie nach der 0,03-%- bzw. 0,002-%-Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, ggf. erhöht um den Nutzungswert für Familienheimfahrten (s. Tz. 7), ergibt, kann höher sein als die für das Fahrzeug insgesamt entstehenden Kosten, z.B. bei einem gebrauchten Firmenwagen mit hohem Listenpreis. In diesen Fällen ist – mit Nachweis – als geldwerter Vorteil höchstens der Betrag der Gesamtkosten für den Firmenwagen der Besteuerung zugrunde zu legen³⁹.

In Fällen der **Fahrergestellung** ist der sich aufgrund der Kostendeckelung ergebende Betrag der Gesamtkosten mit einem Zuschlag von 50 % anzusetzen.

Beispiel

Obergrenze tatsächliche Fahrzeugkosten

Ein Arbeitnehmer, dem ein Firmenfahrzeug zur privaten Nutzung und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung steht, versteuert bisher nach der 1-%-Methode monatlich folgenden geldwerten Vorteil:

1 % des Listenpreises (20.500 EUR) = 205 EUR

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
20.500 EUR x 0,03 % x 16 km 98 EUR

steuerpflichtiger geldwerter Vorteil **303 EUR**

Der Arbeitgeber weist anhand der Buchhaltung nach, dass die tatsächlichen Betriebsausgaben für den Pkw monatlich 220 EUR betragen. Aufgrund der Kostendeckelung ist der geldwerte Vorteil für den Firmenwagen im Rahmen der 1-%-Methode auf 220 EUR monatlich begrenzt. Zum Nachweis der Gesamtkosten empfiehlt es sich, für die einzelnen Fahrzeuge getrennte Kfz-Konten in der Buchführung einzurichten.

Die Methode der Kostendeckelung ist nicht frei von rechtlichen Zweifeln. Sie orientiert sich an Fahrzeugkosten des Arbeitgebers, die wiederum für die Bewertung des Sachbezugs Firmenwagen und damit für die Frage, welcher geldwerte Vorteil dem Arbeitnehmer aus dessen Sicht zufließt, unerheblich sind⁴⁰.

2.4 Keine Kürzung des 0,03-%-Zuschlags

2.4.1 Feste Monatspauschale

Das beschriebene Berechnungsverfahren ist im Prinzip einfach. Der feste prozentuale Monatsbetrag führt aber immer dann zu praktischen Problemen, wenn verschiedene Fahrzeuge oder ein Firmenfahrzeug nur teilweise für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden. Dasselbe gilt, falls der Arbeitnehmer mehrere Wohnungen oder mehrere regelmäßige Arbeitsstätten hat. Die Entfernungspauschale berücksichtigt die Nutzungsmöglichkeit des Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Darauf, wie oft im Kalendermonat das Fahrzeug tatsächlich zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird, kommt es nicht an. So ist z.B. ein durch Urlaub oder Krankheit bedingter Nutzungsausfall durch die Höhe des prozentualen Nutzungswerts bereits pauschal berücksichtigt. Ebenso verhält es sich am Anfang bzw. am Ende des Nutzungszeitraums, wenn der Firmenwagen nicht während des ganzen Monats überlassen wird.

Beispiel

0,03-%-Zuschlag für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte

Ein Arbeitnehmer erhält ab dem 28.2. einen neu angeschafften Firmenwagen zu einem Bruttolistenpreis von 25.080 EUR. Einzelaufzeichnungen über die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte liegen dem

³⁹ BMF, Schreiben v. 28.5.1996, IV B 6 – S 2334 – 173/96, BStBl 1996 I S. 654.

⁴⁰ FG Düsseldorf, Urteil v. 6.9.2002, 16 K 2797/00, EFG 2005 S. 99; der BFH bestätigt die Anwendung der Deckelungsregelung, BFH, Urteil v. 14.3.2007, XI R 59/04, BFH/NV 2007 S. 1838.

Lohnbüro nicht vor. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 10 km.

Der geldwerte Vorteil für den Monat Februar berechnet sich wie folgt:

■ Geldwerter Vorteil für Privatnutzung (1 % von 25.000 EUR)	250 EUR
■ Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (0,03 % x 25.000 EUR x 10 km)	75 EUR
lohnsteuerpflichtiger Sachbezug Firmenwagen für den Monat Februar	325 EUR

Eine Kürzung des geldwerten Vorteils für den Monat Februar ist nicht zulässig. Sowohl der monatliche Betrag von 1 % als auch die monatliche Entfernungspauschale sind für den vollen Kalendermonat anzusetzen⁴¹. Bei dem im Beispielsfall dargestellten Sachverhalt empfiehlt es sich, den Firmenwagen nur für volle Kalendermonate zu überlassen, also erst zu Beginn des Folgemonats. Der Ansatz des geldwerten Vorteils für den Monat Februar wäre dadurch entfallen.

Wie bereits ausgeführt, ist der zusätzliche geldwerte Vorteil i.H.v. 0,03 % unabhängig davon, ob und wie oft im Monat der Arbeitnehmer seinen Firmenwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzt⁴².

Nach der **Abgrenzung** des Begriffs der **regelmäßigen Arbeitsstätte** bewirkt bereits ein ganztägiger Einsatz beim Arbeitgeber pro Woche, dass der Betriebssitz des Arbeitgebers zur regelmäßigen Arbeitsstätte wird (vgl. Gruppe 3/B „Reisekosten“). Aufgrund der erweiterten Begriffsdefinition verlangt die Finanzverwaltung auch in diesen Fällen den Ansatz des **vollen Monatsbetrags** i.H.v. 0,03 % des inländischen Bruttolistenpreises als zusätzlichen geldwerten Vorteil bei der Firmenwagenbesteuerung im Rahmen der 1-%-Methode, sofern der Arbeitgeber nicht von der tageweisen Berechnung nach der 0,002-%-Pauschale Gebrauch macht. Zum möglichen Wechsel zur **0,002-%-Tagespauschale** für die tatsächlich durchgeführten Einzelfahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte s. Ausführungen zu Tz. 2.2.2.

Wie bei der Berechnung des 1-%-Betrags für die Privatnutzung kann die Beteiligung des Arbeitnehmers an den Betriebskosten zu keiner Kürzung des 0,03-%-Zuschlags für die Fahrten zur Arbeitsstätte führen (vgl. Tz. 2.2).

2.4.2 Fahrten von verschiedenen Wohnungen

Etwas anderes gilt für die Überlassung eines Kraftfahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn die Fahrten abwechselnd zu verschiedenen Wohnungen des Arbeitnehmers durchgeführt werden. Der geldwerte Vorteil ist mit 0,03 % des inländischen Listenpreises für die Entfernungskilometer der näher gelegenen Wohnung anzusetzen. Für jede Fahrt zur weiter entfernten liegenden Wohnung ist zusätzlich ein Nutzungswert von 0,002 % des inländischen Listenpreises für jeden Entfernungskilometer zu erfassen, der die Entfernung zum näher gelegenen Wohnort übersteigt.

Beispiel Zusätzlicher Vorteil bei mehreren Wohnungen

Ein lediger Arbeitnehmer hat seinen Hauptwohnsitz in Freiburg. Er ist seit Jahren als Unternehmensberater bei einer Stuttgarter Firma beschäftigt, wo er eine Zweit-

wohnung unterhält (Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte 10 km). Jeweils freitags fährt er übers Wochenende mit dem Firmenwagen (Listenpreis 35.000 EUR) von Stuttgart nach Freiburg. Die einfache Strecke beträgt 180 km.

Der geldwerte Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berechnet sich im Rahmen der 1-%-Regelung wie folgt:

Arbeitstägl. Fahrten: 10 km x 0,03 % x 35.000 EUR =	105 EUR
Wochenendfahrten: 170 km (180 km ./ 10 km) x 0,002 % x 35.000 EUR x 4 Fahrten/Monat =	476 EUR
	581 EUR

Zur Berechnung des geldwerten Vorteils bei Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung s. Tz. 7.

2.5 Wegfall der Monatsbeträge

2.5.1 Keine Fahrzeugnutzung

Wie bereits ausgeführt, sind die Monatsbeträge i.H.v. 1 % für die Privatnutzung sowie 0,03 % für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Rahmen der pauschalen Nutzungswertermittlung grundsätzlich unabhängig davon anzuwenden, wie oft der Arbeitnehmer den Firmenwagen im Kalendermonat für Privatfahrten bzw. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich nutzt. Steht allerdings fest, dass der Arbeitnehmer für einen **vollen Kalendermonat kein betriebliches Fahrzeug** zur Verfügung hat, verzichtet die Verwaltung insoweit auf den Ansatz eines lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteils⁴³. In Krankheits- oder Urlaubsfällen kann es sich deshalb empfehlen, den Firmenwagen den gesamten Monat im Betrieb abzustellen. Der lohnsteuerpflichtige Jahreswert des Sachbezugs (Gruppe 3/A „Sachbezüge“) Firmenwagen vermindert sich dadurch jeweils um $\frac{1}{12}$ der betreffenden Monate.

Auf die monatsbezogene Berechnung wird nach dieser Verwaltungsregelung ebenfalls verzichtet, wenn dem Arbeitnehmer ein Firmenwagen nicht auf Dauer zur Verfügung steht, sondern nur von Fall zu Fall aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck für max. 5 Kalendertage im Monat. In diesem Fall werden die festen Monatsbeträge durch eine kilometerbezogene Berechnung ersetzt. Die Nutzung zu Privatfahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird für die einzelnen Fahrten maximal für 5 Tage pro Monat je Fahrtkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Firmenwagens bewertet. Der Arbeitnehmer muss zum Nachweis der Fahrstrecke die jeweiligen Kilometerstände festhalten.

2.5.2 Nutzung bis zu 5 Kalendertagen

Die kilometerbezogene Berechnung gilt auch im Fall eines Nutzungsverbots, wenn dieses von Fall zu Fall für max. 5 Kalendertage im Monat ausgesetzt wird. Nutzungsverbote für Privatfahrten und/oder Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind steuerlich nur zu beachten, wenn der Arbeitgeber die Einhaltung seines Verbots überwacht und wenn sichergestellt ist, dass die verbotene Nutzung ausgeschlossen ist, weil z.B. der Arbeitnehmer

⁴¹ R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR.

⁴² H 8.1 Abs. 9–10 LStH „Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei pauschaler Nutzungswertermittlung“.

⁴³ BMF, Schreiben v. 28.5.1996, IV B 6 – S 2334 – 173/96, BStBl 1996 I S. 654.

das Fahrzeug nach seiner Arbeitszeit und am Wochenende im Betrieb abstellt. Wird das Nutzungsverbot durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen, die der Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen hat, werden die pauschalen Monatsbeträge von 1 % bzw. 0,03 % des maßgeblichen Bruttolistenpreises nicht als geldwerter Vorteil angesetzt. Die Berechnung erfolgt tageweise mit 0,001 % des inländischen Bruttolistenpreises pro Fahrkilometer.

Wichtig Vergleichsberechnung vermeidet Nachteile

Beträgt die **private Fahrleistung** bei einer gelegentlichen Fahrzeugüberlassung in einem Monat **mehr als 1.000 km**, ergibt die tageweise Berechnung mit 0,001 % einen höheren geldwerten Vorteil als nach der gesetzlichen Regelung. Obergrenze für die Besteuerung ist aber in jedem Fall der gesetzlich festgelegte Betrag von 1 % des Listenpreises.

Beispiel Überlassung bis zu 5 Tagen

Einem Kundendienstmonteur steht für seine berufliche Auswärtstätigkeit ein Firmenwagen zur Verfügung. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung hat 25.000 EUR betragen. Die Privatnutzung, nicht aber die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernung 20 km), ist dem Arbeitnehmer schriftlich untersagt. Die Einhaltung des Verbots wird durch vereinfachte Aufzeichnungen der monatlichen Gesamtkilometer dokumentiert. Im Juni 2012 darf er den Firmenwagen ausnahmsweise für eine 5-tägige Urlaubsreise nach Frankreich mit einer privaten Gesamtfahrleistung von 3.000 km nutzen.

Der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung für den Monat Juni berechnet sich wie folgt:

Privatnutzung	
$0,001 \% \times 3.000 \text{ km} \times 25.000 \text{ EUR} =$	750 EUR
Obergrenze $1 \% \times 25.000 \text{ EUR} =$	250 EUR
Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte	
$0,03 \% \times 20 \text{ km} \times 25.000 \text{ EUR} =$	<u>150 EUR</u>
gesamter lohnsteuerpflichtiger Sachbezug Firmenwagen	400 EUR

Für die übrigen Monate des Kalenderjahrs entfällt der Ansatz der Privatnutzung, sodass sich der geldwerte Vorteil auf 150 EUR für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beschränkt.

2.6 Überlassung mehrerer Fahrzeuge

Stehen einem Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Firmenfahrzeuge zur Verfügung, ist zunächst für jedes Fahrzeug die Privatnutzung mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen. Der Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist dagegen insgesamt nur einmal zu erfassen. Abzustellen ist auf den Bruttolistenpreis desjenigen Fahrzeugs, das der Arbeitnehmer überwiegend für diese Fahrten einsetzt. Eine andere Berechnung ergibt sich in den Fällen, in denen die gleichzeitige Privatnutzung der verschiedenen Firmenwagen ausgeschlossen ist, weil die Nutzung der Fahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen nicht in Betracht kommt, etwa eine Nutzung durch die Ehefrau oder volljährige Kinder. In diesen Fällen

ist auch bezüglich der Privatnutzung ausschließlich das überwiegend genutzte Fahrzeug zu erfassen.

Wichtig Abweichende Behandlung im Bereich der Gewinneinkünfte

Für den Bereich der Gewinneinkünfte hat der BFH entschieden, dass bei Überlassung mehrerer Fahrzeuge der pauschale Nutzungswert für jedes Fahrzeug anzusetzen ist, auch wenn feststeht, dass ausschließlich eine Person die Fahrzeuge privat nutzen kann – Aufgabe der sog. Junggesellenregelung für den betrieblichen Bereich⁴⁴. Die Entscheidung ist nur für den Bereich der Einkommensteuer von Bedeutung. Im Lohnsteuerverfahren ist dagegen für die Firmenwagenbesteuerung beim Arbeitnehmer weiterhin ausschließlich das Fahrzeug der überwiegenden Nutzung nach der 1-%-Methode zu versteuern, sofern die Nutzung der übrigen Fahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörenden Personen ausgeschlossen ist.

Stehen dem Arbeitnehmer die verschiedenen Fahrzeuge nicht gleichzeitig, sondern abwechselnd zur Verfügung, weil sie von mehreren Arbeitnehmern privat genutzt werden (Fahrzeugpool), muss der geldwerte Vorteil zunächst fahrzeugbezogen für jedes einzelne Kfz nach der 1-%-Methode ermittelt und anschließend den berechtigten Arbeitnehmern durch **Pro-Kopf-Aufteilung** zugerechnet werden⁴⁵. Die eigentliche Auswirkung dieser Berechnungsweise⁴⁶ ergibt sich für die Firmenwagenüberlassung aus einem Fahrzeugpool, was insbesondere für Mitarbeiter von Autohäusern von Bedeutung ist. Befinden sich unterschiedliche Fahrzeuge in einem Fahrzeugpool des Arbeitgebers, ist zunächst für jeden Firmenwagen auf der Basis der 1-%-Methode der pauschale Nutzungswert zu ermitteln. Der auf diese Weise ermittelte geldwerte Vorteil ist anschließend zu einer Gesamtsumme für den Fahrzeugpool zu addieren und schließlich durch Pro-Kopf-Aufteilung den zugriffsberechtigten Arbeitnehmern in gleichen Anteilen zuzurechnen. Dies gilt auch für den Fall, dass die Zahl der Nutzungsberechtigten die Zahl der im Fahrzeugpool befindlichen Pkw übersteigt.

Keine Aussage trifft das Urteil, wie der geldwerte Vorteil für den 0,03-%-Zuschlag zu ermitteln ist, falls das Fahrzeug zur gemeinsamen Nutzung durch mehrere Arbeitnehmer auch für **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** zur Verfügung steht. Die Finanzverwaltung hat sich auch hier entsprechend der von der Rechtsprechung für den Bereich der Privatnutzung getroffenen Entscheidung zugunsten der Arbeitnehmer für **eine fahrzeugbezogene Berechnung** entschieden⁴⁷.

Abzustellen ist also nicht auf den durchschnittlichen Bruttolistenpreis der zur Verfügung stehenden Fahrzeuge, sondern auf den durchschnittlichen pauschalen Monatsatz pro Entfernungskilometer, der als Ausgangsgröße auf die individuellen Entfernungskilometer der Fahrten

⁴⁴ BFH, Urteil v. 9.3.2010, VIII R 24/08, BFH/NV 2010 S. 1182; BMF, Schreiben v. 18.11.2009, IV C 6 – S 2177/07/10004, BStBl 2009 I S. 1326.

⁴⁵ BFH, Urteil v. 15.5.2002, VI R 132/00, BFH/NV 2002 S. 1105, BStBl 2003 II S. 311.

⁴⁶ Vgl. BMF, Schreiben v. 28.5.1996, IV B 6 – S 2334 – 173/96, BStBl 1996 I S. 654, Tz. 3.

⁴⁷ H 8.1 Abs. 9-10 LStH.

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des einzelnen Arbeitnehmers anzuwenden ist. Dadurch wird erreicht, dass insbesondere für den Fall, dass weniger Fahrzeuge als Nutzungsberechtigte vorhanden sind, der Sachbezug für die Fahrten zum Betrieb nicht höher ausfällt, als bei einer fiktiven Zurechnung jeweils eines der gemeinschaftlich genutzten Firmenwagen für genau einen Arbeitnehmer.

Beispiel Firmenwagen mit Fahrzeugpool

In einem Fahrzeugpool befinden sich 2 Pkw. Der Listenpreis für Pkw I beträgt 30.000 EUR und für Pkw II 50.000 EUR. Die beiden Firmenwagen stehen den Arbeitnehmern A, B und C zur privaten Nutzung und für die Fahrten zur Arbeit zur Verfügung. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt bei A: 70 km, bei B: 30 km und bei C: 10 km.

Der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung beträgt insgesamt 1 % von 80.000 EUR (Summe der Listenpreise Pkw I und Pkw II) = 800 EUR. Er wird auf die 3 nutzenden Arbeitnehmer verteilt, sodass jeder Arbeitnehmer monatlich 266 EUR für die Privatnutzung zu versteuern hat.

Hinsichtlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt der anzusetzende Wert je Entfernungskilometer 24 EUR (0,03 % von 80.000 EUR). Dieser Wert wird auf die 3 Arbeitnehmer verteilt, sodass jeder Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil von 8 EUR pro Entfernungskilometer zu versteuern hat. Für den Arbeitnehmer A beträgt damit der monatliche Zuschlag 560 EUR (70 Entfernungskilometer x 8 EUR), für den Arbeitnehmer B 240 EUR (30 Entfernungskilometer x 8 EUR) und für den Arbeitnehmer C 80 EUR (10 Entfernungskilometer x 8 EUR), der als zusätzlicher geldwerter Vorteil für die Fahrten zum Betrieb zu erfassen ist.

2.7 Überlassung von Kombifahrzeugen und Lkw

Die Monatsbeträge i.H.v. 1 % der Privatnutzung sowie 0,03 % für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind nach dem Gesetzeswortlaut für sämtliche Fahrzeuge anzuwenden, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für diese Fahrten unentgeltlich überlässt. Im Zusammenhang mit der gesetzlichen Regelung der Firmenwagenbesteuerung findet sich keine Definition des Begriffs Kraftfahrzeug. Nach Verwaltungsauffassung werden nach dem Sinn und Zweck der 1-%-Regelung allerdings nur solche Fahrzeuge erfasst, die erfahrungsgemäß einer nicht nur untergeordneten privaten Nutzung zugänglich sind. Die Vorschrift der 1-%-Regelung findet deshalb bereits bisher keine Anwendung auf Lkw und Zugmaschinen, weil diese typischerweise nicht (auch) der privaten Nutzung dienen⁴⁸. Diese für den Bereich der betrieblichen Gewinnermittlung getroffene Regelung ist für die Firmenwagenbesteuerung beim Arbeitnehmer entsprechend anzuwenden. Die Rechtsprechung erweitert den Fahrzeugkreis, der nicht unter die private Firmenwagenbesteuerung fällt, um die sog. **Werkstattwagen**, die regelmäßig von Kundendienstmitarbeitern für ihre Außendiensttätigkeit zur Verfügung stehen. Entscheidend ist dabei nicht die kraftfahrzeugsteuerliche oder verkehrsrechtliche Klassifizierung als Lkw, sondern die objektive Beschaffenheit und Einrichtung des Fahrzeugs. Die 1-%-Methode ist aus diesem Grund für **Kombinationskraftwagen** (hier: **Geländewagen**) – ungeachtet ihrer kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Einordnung als (gewichtsbesteuerte) „andere Fahrzeuge“ – anzuwenden, wenn sie über ein zulässiges Gesamtgewicht von mehr als

2,8 t verfügen⁴⁹. Dasselbe gilt für sog. Pickup-Trucks⁵⁰. Ebenso handelt es sich bei **Campingfahrzeugen**, die nach dem Kraftfahrsteuergesetz als Sonderfahrzeuge und damit ebenfalls als „andere Fahrzeuge“ gelten, lohnsteuerlich um Firmenwagen, bei denen die Berechnung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung nach der 1-%-Methode zulässig ist⁵¹.

Wichtig Ansatz der Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte bei Werkstattwagen

Aus der Nichtanwendbarkeit der 1-%-Methode für die private Nutzung eines Werkstattwagens darf nicht geschlossen werden, dass damit auch die Erfassung eines geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausgeschlossen ist. Der BFH weist in den Urteilsgründen seiner Entscheidung ausdrücklich auf diese Möglichkeit hin. Der Umstand, dass ein Fahrzeug aufgrund seiner objektiven Beschaffenheit nicht zum privaten Gebrauch geeignet ist, hindert nicht die pauschale Nutzungswertversteuerung mit 0,03 % des Bruttolistenpreises, wenn der Arbeitnehmer den Werkstattwagen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzen kann.

2.8 Sonderfall Außendienstmitarbeiter

2.8.1 Keine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb

Die Firmenwagenüberlassung begründet nur dann einen geldwerten Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb, wenn es sich hierbei um eine regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers handelt.

Der BFH hat durch eine Änderung seiner Rechtsprechung die Begriffsbestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte grundlegend verändert, indem er zu seiner früheren quantitativen und qualitativen Abgrenzung des Tätigkeitsmittelpunktes zurückkehrt⁵². Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsprechung und legt für die Lohnabrechnungspraxis eine zeitlich bestimmte Vereinfachungsregelung fest, die sich an der bis 2007 geltenden Faustregel orientiert⁵³. Danach ist von einer regelmäßigen Arbeitsstätte dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer

- arbeitstäglich
- 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder
- je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag

in der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers tätig werden soll. Die inhaltsgleiche entsprechende Regelung ist als widerlegbare Vermutung in das Lohnsteuer-Handbuch 2012 aufgenommen worden⁵⁴. Aus dieser inhaltlichen Neubestimmung des „Arbeitsstättenbegriffs“ ergibt

⁴⁸ BMF, Schreiben v. 21.1.2002, IV A 6 – S 2177 – 1/02, BStBl 2002 I S. 148, Tz. 1.

⁴⁹ BFH, Urteil v. 13.2.2003, X R 23/01, BFH/NV 2003 S. 849, BStBl 2003 II S. 472; ebenso Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 1.12.2006, 1 K 81/04; Niedersächsisches FG, Urteil v. 19.9.2007, 12 K 317/05, EFG 2008 S. 198.

⁵⁰ FG München, Urteil v. 6.3.2008, 15 K 4626/05, EFG 2008 S. 1448.

⁵¹ BFH, Urteil v. 6.11.2001, VI R 62/96, BFH/NV 2002 S. 701, BStBl 2002 II S. 370.

⁵² BFH, Urteile v. 9.6.2011, VI R 58/09, VI R 36/10 und VI R 55/10, BStBl 2012 II S. 34 ff.; BFH, Urteil v. 19.1.2012, VI R 23/11, VI R 36/11, BStBl 2012 II S. 472 und S. 503.

⁵³ BMF, Schreiben v. 15.12.2011, IV C 5 – S 2353/11/10010, BStBl 2012 II S. 57.

⁵⁴ H 9.4 „Regelmäßige Arbeitsstätte“ LStH.

sich als wichtige Folge für die Lohnsteuerpraxis, dass die bisherige **1-Tage-Regelung** nicht mehr anzuwenden ist, wonach aus Vereinfachungsgründen von einer regelmäßigen Arbeitsstätte bereits dann auszugehen war, wenn der Arbeitnehmer eine ortsfeste betriebliche Einrichtung durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufsuchte.

Die geänderte Begriffsbestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte hat für Firmenwagenbesteuerung die vorteilhafte Folge, dass für Geschäftswageninhaber, die nur einmal pro Woche die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers aufsuchen, ohne dort einen ganzen Arbeitstag zu verbringen, sich der geldwerte Vorteil um den Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verringert.

Beispiel

Vorteile für Firmenwageninhaber mit wöchentlicher Arbeitgeberfahrt

Ein Außendienstmitarbeiter fährt jeweils montags früh für 1 bis 2 Stunden zu seinem 60 km entfernten Arbeitgeber, um dort organisatorische Arbeiten zu verrichten. Für seine Außendiensttätigkeit steht ihm ein Firmenwagen zur Verfügung (Bruttolistenpreis 37.500 EUR), den er auch privat nutzen darf.

Der Arbeitnehmer übt eine Einsatzwechseltätigkeit aus. Die wöchentliche Fahrt in die Firma begründet nach der Neuabgrenzung keine regelmäßige Arbeitsstätte, da die dortige Tätigkeit weniger als 20 % seiner vereinbarten Arbeitszeit umfasst. Sämtliche Fahrten zu den Einsatzstellen, aber auch die Fahrt zum Arbeitgeber fallen unter den Reisekostenbegriff berufliche Auswärtstätigkeit. Die Firmenwagenbesteuerung beschränkt sich auf den monatlichen Ansatz von 375 EUR. Ein weiterer geldwerter Vorteil als Zuschlag zur 1-%-Pauschale ist als Folge der fehlenden regelmäßigen Arbeitsstätte nicht zu erfassen.

2.8.2 Regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb

Insbesondere bei Außendienstmitarbeitern, die auf einen Firmenwagen angewiesen sind, kann der feste Monatsbetrag weiterhin zu unsachgerechten Ergebnissen führen, wenn der Arbeitnehmer einmal pro Woche ganztägig seine Firma aufsucht. Die Finanzverwaltung hält zwar auch in diesen Fällen daran fest, dass mangels geeignetem Aufteilungsmaßstab eine Kürzung der Entfernungspauschale nicht infrage kommt, lässt aber unter bestimmten Voraussetzungen eine tageweise Berechnung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der 0,002-%-Pauschale zu (s. Tz. 2.2.2).

Beispiel

Außendienstmonteur mit regelmäßiger Arbeitsstätte

Einem Kundendienstmonteur steht für seine berufliche Auswärtstätigkeit ab 2012 ein Firmenwagen (Bruttolistenpreis 30.000 EUR) auch zu privaten Zwecken zur Verfügung. Jeweils montags und freitags sucht er einen halben Tag die Firma auf, um seine Aufträge entgegenzunehmen bzw. abzurechnen. Die Entfernung Wohnung – Betrieb beträgt 45 km. Einzelaufzeichnungen über die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte liegen dem Lohnbüro nicht vor.

Die regelmäßigen Fahrten des Außendienstmitarbeiters an den Betriebssitz begründen eine regelmäßige Arbeitsstätte, da er dort einen nicht unwesentlichen

Teil seiner Arbeitsleistung (mindestens 20 % der vereinbarten Arbeitszeit) erbringt. Bei der Firmenwagenbesteuerung muss deshalb ein zusätzlicher geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angesetzt werden.

Der monatliche geldwerte Vorteil berechnet sich bei Anwendung der 1-%-Methode wie folgt:

Privatfahrten: 1 % von 30.000 EUR =	300 EUR
Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte: 0,03 % x 30.000 EUR x 45 km =	405 EUR

Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil

705 EUR

Bei Anwendung der fahrtbezogenen Berechnungsweise hätte sich gegenüber der Monatspauschale lediglich ein geldwerter Vorteil von insgesamt 408 EUR (= 300 EUR plus 4 Fahrten x 0,002 % x 30.000 EUR x 45 km) pro Monat ergeben.

Insbesondere bei größeren Entfernungen zwischen Wohnung und Betrieb kann der Wechsel zur Tagespauschale einen deutlichen Vorteil bringen. Möglichkeiten, bei größeren Entfernungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätten den Ansatz eines geldwerten Vorteils ganz zu vermeiden, eröffnen sich dort, wo z.B. durch die Einrichtung eines Home-office die Fahrten zur Firma auf **gelegentliche Besuche** reduziert werden können, sodass auch nach der Neuabgrenzung keine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb begründet wird.

2.8.3 Begünstigte Fahrten vor oder nach Reisetätigkeiten

Wird ein Firmenwagen nicht auf Dauer, sondern ausschließlich zu solchen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlassen, durch die eine Auswärtstätigkeit, die die Voraussetzungen der Reisekostenarten erfüllt, begonnen oder beendet wird, sind diese Fahrten zum Betrieb nicht zu erfassen⁵⁵. Wer also ausschließlich für einzelne Tage ein Firmenfahrzeug erhält, weil es erforderlich werden kann, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antreten muss, braucht für die Fahrten vom bzw. zum Betrieb keinen geldwerten Vorteil zu versteuern. Die Verwaltung unterstellt hier, dass das Fahrzeug im ganz überwiegend betrieblichen Interesse überlassen wird, also ohne Entlohnungscharakter. Es ist allerdings zu beachten, dass die Entfernungspauschale von 0,03 % bzw. 0,002 % nur dann entfällt, wenn sämtliche Fahrten zum Betrieb diese Voraussetzung erfüllen, der Fahrt zum Betrieb muss also jeweils ein auswärtiges Dienstgeschäft vorausgehen oder sich ein solches anschließen.

Beispiel

Firmenwagen bei Rufbereitschaft

Arbeitnehmer eines städtischen Versorgungsbetriebs müssen jeden Monat eine wöchentliche Rufbereitschaft ableisten. Während dieser Wochen erhalten sie für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb einen Firmenwagen, um jederzeit einsatzbereit zu sein. Der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfällt. Die Firmenwagenüberlassung erfolgt im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse und stellt keinen Arbeitslohn dar. Die Rechtsprechung hat diese Auffassung bestätigt⁵⁶.

⁵⁵ Arbeitgeber-Merkblatt des BMF, BStBl 1995 I S. 719.

⁵⁶ BFH, Urteil v. 25.5.2000, VI R 195/98, BFH/NV 2000 S. 1394, BStBl 2000 II S. 690; ebenso Niedersächsisches FG, Urteil v. 24.8.2007, 1 K 11553/04, EFG 2007 S. 1938.

► 3. Übersicht: 1-%-Methode 2012

Firma

Jahr/Monat:/.....

.....

Fahrzeugtyp:

.....

Kennzeichen:

.....

Firmenwagen: 1%-Methode

Lohnsteuer

EUR

► *Privatfahrten*

- 1 1% x ... (Listenpreis¹)
 2 Abzgl. Nutzungsentgelte² des Arbeitnehmers ./.....
 3 Nach der Steuerkarte abzurechnender geldwerter Vorteil

- 4 ► *Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte* (Entfernung km)
 5a 0,03% x Listenpreis¹ x km [lt. Zeile 4]
 5b 0,002% x Fahrten x Listenpreis¹ x km [lt. Zeile 4]³
 6 Abzgl. Nutzungsentgelte⁴ des Arbeitnehmers ./.....
 7 Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil
 8 Abzgl. Pauschalbesteuerung mit 15%
 9 ... Fahrten⁵ x 0,30 EUR x ... km⁶ ./.....
 10 Nach der Steuerkarte abzurechnender geldwerter Vorteil

► *Steuerpflichtiger Monatssachbezug Firmenwagen*

- 11 Geldwerter Vorteil lt. Zeile 3
 12 Geldwerter Vorteil lt. Zeile 10
 13 Zurechnung zum laufenden Monatslohn

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerpflichtige Bemessungsgrundlage
 (lt. Zeilen 1 und 5):

- 14 x 15,97 % =

¹ Anzusetzen ist der inländische Listenpreis inkl. MwSt bei Erstzulassung, Abrundung auf volle 100 EUR.

² Abzugsfähig sind kilometerbezogene und pauschale Nutzungsentgelte; hierzu gehören auch Zuschusszahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten.

³ Zu den Nachweisvoraussetzungen der tageweisen Berechnung s. Tz. 2.2.2.

⁴ Abzugsfähig sind die in Zeile 2 nicht ausgeschöpften Nutzungsentgelte des Arbeitnehmers, maximal der Betrag lt. Zeile 5a und 5b.

⁵ Anzusetzen sind 15 Fahrten pro Monat, sofern keine häufigere Nutzung nachgewiesen wird.

⁶ Anzusetzen sind die Kilometer der Gesamtentfernung Wohnung – Arbeitsstätte lt. Zeile 4.

► 4. Fahrtenbuch-Methode

Der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung kann mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Firmenfahrzeug insgesamt

entstehenden Aufwendungen durch Belege und die Nutzungsverhältnisse durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Das Prinzip des Berechnungsverfahrens wird durch folgende Übersicht deutlich:

Art der Nutzung	Berechnung des Arbeitslohns
Privatfahrten	Gesamtkosten Jahresfahrleistung = Kosten pro km x privat gefahrene km
Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte	Gesamtkosten Jahresfahrleistung = Kosten pro km x gefahrene km Wohnung – Betrieb

Übersicht 1: Berechnungsverfahren „Fahrtenbuch-Methode“

4.1 Anforderungen an das Fahrtenbuch

Die Kilometer für dienstliche und private Fahrten, wozu auch die eingangs erwähnten Fahrten zum Betrieb bzw. u.U. Familienheimfahrten zählen, sind anhand eines Fahrtenbuchs nachzuweisen. Damit der dadurch ermittelte Umfang der Privatnutzung dem Lohnsteuerabzug zugrunde gelegt werden kann, schreibt die Verwaltung genau vor, wie ein solches Fahrtenbuch zu führen ist. Für dienstliche Fahrten sind danach folgende **Angaben** erforderlich:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit,
- Reiseziel und Reiseroute,
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner⁵⁷.

Für **Privatfahrten** genügen jeweils die **Kilometerangaben**; für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch ausreichend.

Bei Kundendienstmonteuren und Handelsvertretern mit täglich wechselnder Auswärtstätigkeit reicht es aus, wenn sie angeben, welche Kunden sie an welchem Ort aufgesucht haben. Weitere Aufzeichnungserleichterungen bestehen für Taxifahrer und Fahrlehrer.

Berufliche Verschwiegenheitspflichten berechtigen nicht, im Fahrtenbuch auf die Angabe von Reisezweck, Reiseziel und aufgesuchtem Geschäftspartner zu verzichten. Auch Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Ärzte, Zahnärzte, Apotheker und Hebammen sind beim Führen eines Fahrtenbuchs zu diesen Angaben verpflichtet. Die für andere Arbeitnehmer festgelegten Regelungen⁵⁸ sind auch von diesen Berufsgruppen zu beachten. Zu Reisezweck, Reiseziel, Reiseroute und aufgesuchtem Geschäftspartner reicht neben der Angabe des Datums, des Kilometerstands und des Ziels bei einem Arzt jedoch grundsätzlich die Angabe „Mandantenbesuch“ bzw. Patientenbesuch als Reisezweck aus, wenn Name und Adresse des aufgesuchten Mandanten bzw. Patienten vom Berufsgeheimnisträger in einem vom Fahrtenbuch getrennt zu führenden Verzeichnis festgehalten werden⁵⁹.

Die Möglichkeit der Führung eines Fahrtenbuchs für einen repräsentativen Zeitraum von 12 Monaten wird steuerlich nicht anerkannt. Die Lohnsteuer-Richtlinien verlangen bei Anwendung der Einzelnachweismethode die ununterbrochene Führung eines Fahrtenbuchs selbst dann, wenn die Nutzungsverhältnisse des Firmenwagens unverändert bleiben.

Welche **inhaltlichen Anforderungen** dabei an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu stellen sind, ist allerdings gesetzlich nicht definiert. Das Gesetz schreibt auch keine bestimmte Form hierfür vor. Die eingangs dargestellten Aufzeichnungen, die für die Ordnungsmäßigkeit eines

Fahrtbuchs erforderlich sind, beruhen auf den Regelungen der Lohnsteuer-Richtlinien, die das BMF festgelegt hat⁶⁰. Als Folge der fehlenden gesetzlichen Grundlage ist die Frage, ob die Voraussetzungen der Fahrtenbuchmethode erfüllt sind oder stattdessen die vom Finanzamt angewendete (teurere) 1-%-Regelung der Firmenwagenbesteuerung anzuwenden ist, wohl der häufigste Sachverhalt, der im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung zu Streitigkeiten führt. Der BFH hat in mehreren Urteilen zu diesem Themenbereich Stellung genommen⁶¹. Die Entscheidungen bestätigen nicht nur die von der Finanzverwaltung aufgestellten strengen formalen Kriterien, sondern legen im Einzelnen folgende Anforderungen fest, die vorliegen müssen, um die im Vergleich zum Fahrtenbuch regelmäßig steuerlich nachteilige Pauschalmethode zu vermeiden.

■ Zeitnahe und nicht ohne Weiteres abänderbare Eintragungen

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch setzt neben vollständigen und fortlaufenden Aufzeichnungen insbesondere voraus, dass es zeitnah und in geschlossener Form geführt wird. Dazu müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Aus diesem Grund hat der BFH einem Fahrtenbuch die steuerliche Anerkennung versagt, das erst im Nachhinein anhand von losen Notizzetteln erstellt worden war⁶².

■ EDV-programmiererstellte Fahrtenbücher

In einem weiteren Verfahren hat der BFH ein mithilfe eines Tabellenkalkulationsprogramms (Microsoft Excel) erstelltes Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß entschieden. Entscheidend für die steuerliche Aberkennung des Fahrtenbuchs war, dass an dem bereits eingegebenen Datenbestand Veränderungen vorgenommen werden können, ohne dass deren Reichweite in der Datei selbst dokumentiert oder offengelegt wird⁶³.

⁵⁷ FG Münster, Urteil v. 4.2.2010, 5 K 5046/07 E, U, DStRE 2011 S. 207.

⁵⁸ BMF, Schreiben v. 28.5.1996, IV B 6 – S 2334 – 173/96, BStBl 1996 I S. 654, bestätigt für Rechtsanwälte durch BFH, Beschluss v. 3.1.2007, XI B 128/06, BFH/NV 2007 S. 706.

⁵⁹ OFD Frankfurt/Main, Verfügung v. 19.4.2000, S 2145 A – 15 – St II 20.

⁶⁰ R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR.

⁶¹ BFH, Urteil v. 9.11.2005, VI R 27/05, BFH/NV 2006 S. 858, BStBl 2006 II S. 408; BFH, Urteil v. 14.12.2006, IV R 62/04, BFH/NV 2007 S. 691; BFH, Urteil v. 16.11.2005, VI R 64/04, BFH/NV 2006 S. 864, BStBl 2006 II S. 410; BFH, Urteil v. 16.3.2006, VI R 87/04, BFH/NV 2006 S. 1205, BStBl 2006 II S. 625.

⁶² BFH, Urteil v. 9.11.2005, VI R 27/05, BFH/NV 2006 S. 858, BStBl 2006 II S. 408; ebenso BFH, Urteil v. 14.12.2006, IV R 62/04, BFH/NV 2007 S. 691.

⁶³ BFH, Urteil v. 16.11.2005, VI R 64/04, BFH/NV 2006 S. 864.

■ Angabe von Datum, Reiseziel, Kunden und der jeweiligen Kilometerstände

Zu einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch gehört, dass das (zeitnah und in geschlossener Form zu führende) Fahrtenbuch die nicht als Arbeitslohn zu erfassende anteilige berufliche Verwendung des Firmenwagens in einer schlüssigen Form belegt⁶⁴. Die Aufzeichnungen müssen daher zu den geschäftlichen Reisen Angaben enthalten, anhand derer sich die berufliche Veranlassung der Fahrten plausibel nachvollziehen und ggf. auch nachprüfen lässt. Hierfür hat das Fahrtenbuch neben dem Datum und den Fahrtzielen auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw., sofern ein solcher nicht vorhanden ist, den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch reichen allenfalls dann aus, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner zweifelsfrei ergibt.

Jede einzelne berufliche Verwendung ist für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Kilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Lediglich mehrere Teilabschnitte einer einheitlichen beruflichen Reise dürfen miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden, wenn die aufgesuchten Kunden u. Ä. im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt sind. Jeder Übergang von der beruflichen zur privaten Nutzung des Fahrzeugs ist im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Gesamtkilometerstands zu dokumentieren.

Den genannten Voraussetzungen ist nicht bereits dann Genüge getan, wenn eine nachträgliche Manipulation hinsichtlich der gefahrenen Kilometer dadurch ausgeschlossen ist, weil die Grundaufzeichnungen in Form der zurückgelegten Strecken im handschriftlich geführten Fahrtenbuch zeitnah und lückenlos vorgenommen worden sind. Auch die jeweiligen Anfangs- und Endpunkte der Fahrten müssen sich in hinreichend konkreter Form unmittelbar aus dem Fahrtenbuch ergeben, um den jeweiligen Zweck der einzelnen Fahrten beurteilen zu können. Dazu sind neben der Fahrstrecke auch die Zieladresse bzw. der konkret besuchte Kunde im Fahrtenbuch anzugeben. Die Ergänzung des Fahrtenbuchs um eine weitere, nachträglich erstellte Auflistung ist nicht zulässig, auch wenn die erläuternden Aufzeichnungen aus den vom Firmenwageninhaber geführten Terminkalender übertragen worden sind. Eine Kombination aus handschriftlichem Fahrtenbuch und einer Zusatzliste mit erläuternden Hinweisen vermag die Anwendung der 1-%-Regelung nicht auszuschließen⁶⁵.

Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung dürfen die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch neben den dargestellten formellen Anforderungen **keine inhaltlichen Unregelmäßigkeiten** aufweisen. Ansonsten ist die Richtigkeit der Kilometerangaben infrage zu stellen. Kleinere Mängel führen jedoch nicht bereits zur Verwerfung des gesamten Fahrtenbuchs und als Folge davon zur Anwendung der 1-%-Methode, wenn die Fahrtenbuchaufzeichnungen insgesamt plausibel sind. Trotz der Mängel muss eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit des Nachweises über den zu versteuernden Privatanteil an der Gesamtfahrleistung des Firmenwagens gegeben sein⁶⁶. Im Streitfall sind die Kilometerangaben laut Fahrtenbuch von der Werkstattrechnung in 2 Fällen geringfügig abgewichen. Der BFH unterstellt, dass insoweit die Aufzeichnungen zutreffend sind.

Nach wie vor ungeklärt ist, ob ein wegen geringfügiger Mängel unvollständiges Fahrtenbuch durch Zuschätzungen ergänzt werden kann⁶⁷.

Zulässig ist auch die Nachweisführung durch ein **elektronisches Fahrtenbuch**, das alle Fahrten automatisch mit Datum, Kilometerstand und Fahrtziel erfasst. Der Arbeitnehmer muss den dienstlichen Reisezweck bzw. den besuchten Geschäftspartner personell ergänzen.

Für die Anerkennung einer elektronischen Fahrtenbuchsoftware besteht kein Zertifizierungsverfahren. Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Fahrtenbücher bleibt deshalb immer einer Einzelfallprüfung vorbehalten, die regelmäßig im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung vorgenommen wird. Es gelten dem Grundsatz nach dieselben Regeln wie für handschriftlich geführte Fahrtenbücher. Allerdings ist es zulässig, ein elektronisches Fahrtenbuch, in dem alle Fahrten automatisch über GPS bei Beendigung jeder Fahrt mit Datum, Kilometerstand und Fahrtziel unveränderbar aufgezeichnet werden, nachträglich um den privaten bzw. beruflichen Anlass der Fahrt, ggf. unter Angabe des aufgesuchten Geschäftspartners, in einem Webportal zu ergänzen.

Wichtig

Nachträgliche Ergänzung der Angaben zum Dienstgeschäft

Elektronische Fahrtenbücher nehmen eine gewisse Sonderstellung ein. Hier lässt die Finanzverwaltung ausnahmsweise eine nachträgliche elektronische Ergänzung zu. Ein solches elektronisches Fahrtenbuch ist als zeitnah und damit ordnungsgemäß geführt anzusehen, wenn die Angaben zum dienstlichen Fahrtanlass vom Firmenwageninhaber innerhalb von 7 Tagen nach Abschluss der Fahrt in einem Webportal eingetragen und die übrigen Fahrten dem privaten Bereich zugeordnet werden. Weitere Voraussetzung ist, dass sämtliche nachträglichen Änderungen im System dokumentiert sind.

4.2 Ermittlung der Gesamtkosten

Anzusetzen sind nur die vom Arbeitgeber getragenen Kosten. Soweit der Arbeitnehmer laufende Aufwendungen übernimmt, bleiben diese bei der Ermittlung der Gesamtkosten außer Ansatz. Aus der ermittelten Fahrleistung des Pkw und den Gesamtkosten ist der Fahrzeugaufwand je gefahrenen Kilometer zu berechnen. Dieser Kilometersatz ist Grundlage für die Berechnung des geldwerten Vorteils, der auf die Privatfahrten entfällt.

4.2.1 Berechnung der Abschreibung

Zu den abschreibungsfähigen Anschaffungskosten zählen auch die Aufwendungen für die **Sonderausstattung** des Fahrzeugs, insbesondere für ein **Kfz-Navigationssystem** (bestätigt durch BFH, s. unter Tz. 2.1) oder eine Diebstahlsicherung. Nicht in die AfA-Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist der Kaufpreisanteil, der auf das Autotelefon entfällt (s. Tz. 10). Die Abschreibung für das Fahrzeug berechnet sich nach den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und nicht mehr auf der Basis des Brutto-

⁶⁴ BFH, Urteil v. 16.3.2006, VI R 87/04, BFH/NV 2006 S. 1205, BStBl 2006 II S. 625.

⁶⁵ BFH, Urteil v. 1.3.2012, VI R 33/10, BFH/NV 2012 S. 1220, BStBl 2012 II S. 505.

⁶⁶ BFH, Urteil v. 10.4.2008, VI R 38/06, BFH/NV 2008 S. 1382, BStBl 2008 II S. 768.

⁶⁷ FG Münster, Urteil v. 8.6.2005, 1 K 6435/02 L, EFG 2007 S. 999, BFH, Beschluss v. 16.10.2007, VI R 76/06, n.v.

listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt **8 Jahre⁶⁸**.

Bei Leasingfahrzeugen treten an die Stelle der Abschreibung die monatlichen Leasingraten. Dasselbe gilt für eine etwaige Sonderzahlung, die im Normalfall einmalig bei Beginn des Leasingzeitraums zu zahlen ist. Letztere erhöht ausschließlich die Gesamtkosten im Jahr der Zahlung. Sie ist nicht etwa auf die Laufzeit des Vertrags zu verteilen⁶⁹. Die Rechtsprechung zum Werbungskostenabzug ist hier in gleicher Weise anzuwenden.

4.2.2 Laufende Kosten

Neben der Abschreibung bzw. den Leasingraten berechnen sich die Gesamtkosten aus der Summe aller übrigen Betriebskosten, die das ganze Jahr über – also auch für Zeiten des Urlaubs anfallen. Das sind z.B. Aufwendungen für

- Benzin,
- Öl,
- Reifen,
- Wagenwäsche,
- Garagenmiete,
- Inspektions-/Reparaturkosten,
- Straßenbenutzungsgebühren,
- TÜV/AU,
- Kfz-Steuer,
- Kfz-Versicherungen,
- Finanzierungskosten,
- Unfallkosten.

Der BFH hat entschieden, dass **Unfallkosten** außergewöhnliche Kosten sind und deshalb nicht zu den Gesamtkosten eines Fahrzeugs rechnen⁷⁰. Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsprechung in den Lohnsteuer-Richtlinien 2011 (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Sätze 11–16 LStR). Für Lohnzahlungszeiträume ab 2011 sind danach die Kosten eines Unfallschadens nicht in die Berechnung des Kilometersatzes für den Firmenwagen einzubeziehen, sondern als **zusätzlicher geldwerter Vorteil** beim Arbeitnehmer zu erfassen, wenn die Firma die Reparaturrechnung bzw. den Schaden wirtschaftlich trägt.

Tipp **1.000-EUR-Vereinfachungsregelung**

Wie bei der 1-%-Regelung gilt eine **Vereinfachungsregelung**. Aus praktischen Erwägungen dürfen Reparaturkosten bis zu einem Nettobetrag von 1.000 EUR (zzgl. Mehrwertsteuer) weiterhin in die Gesamtkosten des Firmenwagens einbezogen werden. Im Rahmen der Kleinbetragsgrenze erhöhen Unfallkosten damit auch für Lohnzahlungszeiträume ab 2011 den Kilometersatz des Fahrzeugs, der für die Berechnung des geldwerten Vorteils zugrunde gelegt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob sich der Unfall auf einer Dienst- oder Privatfahrt ereignet (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Sätze 11–16 LStR).

Die in die Ermittlung der Gesamtkosten einzubeziehenden Aufwendungen sind **zzgl. Umsatzsteuer (USt)** anzusetzen. Dies gilt sowohl für die laufenden Betriebskosten als auch für die Abschreibung. Allerdings nur, wenn der Betrieb Umsatzsteuerbeträge zu zahlen hat. Die Zurechnung von USt entfällt, wenn die Firma keinen Vorsteuerabzug hat, z.B. bei Käufen von privater Hand, ebenso bei Umsätzen, die unter das Vorsteuerabzugsverbot fallen. Hier sind Netto- und Bruttoaufwendungen identisch. Die Berechnung macht es erforderlich, dass die

Kosten des Firmenwagens exakt festgehalten werden. Nicht zulässig ist es, einen Durchschnittswert anzusetzen, der sich aus den betrieblichen Kosten aller Betriebsfahrzeuge ergibt, falls für Zwecke der betrieblichen Gewinnermittlung ein Kfz-Sammelkonto geführt wird. Anzusetzen sind nur die vom Arbeitgeber getragenen Kosten. Soweit der Arbeitnehmer laufende Aufwendungen übernimmt, bleiben diese bei der Ermittlung der Gesamtkosten außer Ansatz.

Beispiel

Berechnung des individuellen km-Satzes

Ein Arbeitnehmer erhält einen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung. Die Nettoanschaffungskosten für den zu Beginn des Jahres 2012 gebraucht gekauften Pkw belaufen sich auf 15.000 EUR; der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 2008 hat 37.500 EUR betragen. Die angefallenen Nettoaufwendungen berechnen sich lt. Buchhaltung mit 5.000 EUR (darin enthaltene, nicht mit Vorsteuer belastete Kosten i.H.v. 1.000 EUR), die insgesamt gefahrenen Strecken lt. Fahrtenbuch mit 39.000 km. Davon entfallen auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernung 20 km) 4.400 km. An sonstigen Privatfahrten sind beim Arbeitnehmer 8.000 km angefallen.

Der Kilometersatz für die insgesamt gefahrenen Strecken beträgt:

AfA	
(25 % von 15.000 EUR lt. GuV-Rechnung)	3.750 EUR
Nettoaufwendungen mit Vorsteuer belastet =	4.000 EUR
zzgl. 19 % USt von 7.750 EUR	1.473 EUR
Nettokosten ohne Vorsteuerbelastung	<u>1.000 EUR</u>
Gesamtkosten	10.223 EUR
Der Kilometersatz beträgt damit (10.223 EUR : 39.000 km) =	0,26 EUR

Der geldwerte Vorteil für die Firmenwagenüberlassung beträgt für das Jahr 2012 3.224 EUR (12.400 km, inkl. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, x 0,26 EUR) statt 7.200 EUR nach der 1-%-/0,03-%-Methode.

Da eine exakte Berechnung des lohnsteuerlichen Werts verständlicherweise aus tatsächlichen Gründen erst am Ende eines Jahres möglich ist, darf der Arbeitgeber zunächst der monatlichen Erhebung der Lohnsteuer $\frac{1}{12}$ des **Vorjahresbetrags** zugrunde legen.

Die Finanzämter erkennen stattdessen auch folgende vorläufige Berechnungsmethode an: Der monatlichen Lohnsteuer dürfen die Privatfahrten sowie die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte lt. Fahrtenbuch zunächst mit **0,001 %** des maßgeblichen Bruttolistenpreises pro gefahrenem km zugrunde gelegt werden. Nach Beendigung des Dienstverhältnisses, spätestens aber zum Ende eines Kalenderjahrs, wenn die Gesamtkosten des Pkw tatsächlich feststehen, ist eine **Endabrechnung** vorzunehmen. Etwaige Lohndifferenzen sind dabei sowohl zugunsten als auch zum Nachteil des Arbeitnehmers auszugleichen⁷¹.

68 BFH, Urteil v. 29.3.2005, IX B 174/03, BFH/NV 2006 S. 998, BStBl 2006 II S. 368.

69 BFH, Urteil v. 5.5.1994, VI R 100/93, BStBl 1994 II S. 643.

70 BFH, Urteil v. 24.5.2007, VI R 73/05, BStBl 2007 II S. 766.

71 R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 LStR.

► 5. Übersicht: Fahrtenbuch-Methode 2012

Firma	Jahr/Monat:/.....
.....	Fahrzeugtyp:
.....	Kennzeichen:
.....	

Firmenwagen: Fahrtenbuch-Methode ab 2012

Lohnsteuer

► Fahrleistung	
1	Privatfahrten km
2	Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte km
 Fahrten x km (einfache Entfernung) x 2
3	Familienfahrten km
 Fahrten x km (einfache Entfernung) x 2
4	Dienstliche Fahrten zuzüglich Heimfahrten ¹ km
5	Gesamtfahrleistung km
<hr/>	
► Kosten pro km	
6	Kfz-Aufwendungen lt. Buchführung (brutto) EUR
7	AfA in tatsächlicher Höhe + EUR
8	Gesamtkosten EUR
9	Gesamtkosten = EUR/km
10	Gesamtfahrleistung
	Privatfahrten
 km x EUR/km = ./..... EUR
11	abzgl. Nutzungsentgelt ² ./..... EUR
12	Fahrten <u>Wohnung – Arbeitsstätte</u>
13 km x EUR/km EUR
14	abzgl. verbleibendes
	Nutzungsentgelt ² ./..... EUR
15	Zwischensumme EUR
16	davon km x 0,15 EUR ³ = ./..... EUR
	max. Zeile 15
17	übersteigender Betrag EUR
	oder Betrag in Zeile 15 bei Verzicht
	auf Pauschalbesteuerung
18	<u>Familienheimfahrten</u>
 km x EUR/km
19	Familienheimfahrten bei Abwahl
	der doppelten Haushaltsführung
20 km x EUR/km EUR
21	davon km x 0,15 EUR ³ = ./..... EUR
	max. Zeile 20
22	übersteigender Betrag EUR
	oder Betrag in Zeile 20 bei Verzicht
	auf Pauschalbesteuerung
23	Summe Pauschalbesteuerung EUR
24	Summe Versteuerung über LSt-Karte EUR

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerpflichtige Bemessungsgrundlage	
(Summe lt. Zeilen 10, 13 und 21):	
..... x 15,97 %	=

¹ Die erste Fahrt pro Woche ist wie eine Dienstfahrt zu behandeln, also nicht anzusetzen.

² Abzurechnen sind erfolgswirksam gebuchte Kaufpreiszuschüsse sowie kilometerbezogene und pauschale Nutzungsentgelte. Erfolgsneutral gebuchte Zuschüsse wirken sich über gekürzte Anschaffungskosten in Form geringerer AfA-Beträge aus.

³ Anzusetzen sind die Kilometer der Gesamtentfernung Wohnung – Arbeitsstätte.

► 6. Lohnsteuerabzugsverfahren

6.1 Steuerabzug nach den mitgeteilten ELStAM-Daten

Der Sachbezug aus der Überlassung eines Firmenwagens rechnet, da er Monat für Monat anfällt, zu den laufenden Bezügen. Die Besteuerung richtet sich also nach den für den laufenden Arbeitslohn geltenden Grundsätzen. Die Lohnsteuer ist deshalb im Regelfall zusammen mit dem übrigen Arbeitslohn nach den vom Arbeitgeber abgerufenen ELStAM-Daten nach der Monatstabelle zu berechnen.

6.2 Pauschalbesteuerung für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte

Für den geldwerten Vorteil aus der Firmenwagengestellung, der auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfällt, hat der Gesetzgeber jedoch dem Arbeitgeber ein Besteuerungswahlrecht eingeräumt: Er kann die Lohnsteuer für diese steuerpflichtigen Sachbezüge anstatt nach der Lohnsteuerkarte auch mit einem festen **Pauschsteuersatz von 15 %** erheben (§ 40 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Tipp **Bescheinigung pauschal besteufter Leistungen**

Entscheidet sich der Arbeitgeber für die Pauschalbesteuerung, scheidet insoweit ein Kostenabzug beim Arbeitnehmer aus. Der pauschal versteuerte geldwerte Vorteil mindert also den Abzugsbetrag, den der Arbeitnehmer in seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten geltend machen kann. Der Arbeitgeber muss deshalb pauschal besteuerte Leistungen im Zusammenhang mit Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf der Lohnsteuerkarte gesondert bescheinigen (Zeile 18 der Lohnsteuerbescheinigung 2012).

Die pauschale Firmenwagenbesteuerung für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb ist **betragsmäßig begrenzt**. Der Arbeitgeber darf die Lohnsteuer von diesen Bezügen nur insoweit mit einem festen Steuersatz erheben, als sie den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach dem Gesetz als Werbungskosten geltend machen könnte. Obergrenze ist demnach die Entfernungspauschale von 0,30 EUR.

Dem Arbeitgeber ist mit Blick auf die mit dieser Besteuerungsart verbundene Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV) zu empfehlen, die Lohnsteuerpauschalierung für den geldwerten Vorteil aus der Benutzung des Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab dem 1. Kilometer bis zur Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 EUR in vollem Umfang auszuschöpfen.

Beispiel **Pauschalierungsmöglichkeit für Gesamtstrecke**

Dem Arbeitnehmer steht für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernung 18 km, 180 Arbeitstage) ab 1.1.2012 ein Firmenwagen mit einem Bruttolistenpreis von 25.000 EUR zur Verfügung.

Geldwerter Vorteil 2012:

Geldwerter Vorteil: 0,03 % von 25.000 EUR x 18 km x 12 Monate =	1.620 EUR
Pauschalversteuerung mit 15 %: 180 Tage x 18 km x 0,30 EUR =	<u>972 EUR</u>
Steuerpflicht lt. Lohnsteuerkarte	648 EUR

Der lohnsteuerpflichtigen Entfernungspauschale von **0,03 % des maßgeblichen Bruttolistenpreises** liegt eine unterstellte Nutzung an 15 Arbeitstagen pro Monat zugrunde. Dementsprechend gestattet die Verwaltung für Zwecke der pauschalen Lohnsteuerberechnung den Ansatz von mindestens 15 arbeitstäglichen Fahrten, auch wenn feststeht, dass der Arbeitnehmer mit dem Fahrzeug tatsächlich an weniger Tagen im Monat fährt (R 40.2 Abs. 5 Nr. 1 LStR). Der Nachweis der Firmenwagennutzung an mehr als 15 Tagen ist zulässig. Dadurch erhöht sich das Pauschalierungsvolumen, ohne dass sich dies auf den 0,03-%-Betrag nachteilig auswirkt. Die Möglichkeit der **Pauschalbesteuerung** der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 15 % ist bei Anwendung der 0,002-%-Tagespauschale an die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten geknüpft. Die Vereinfachungsregelung, wonach der Arbeitgeber unterstellen kann, dass das Fahrzeug an 15 Arbeitstagen monatlich zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird, ist nur bei Anwendung der 0,03-%-Monatspauschale zulässig.

Beispiel **Pauschalbesteuerung für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte**

Ein Arbeitnehmer erhält ab 2012 einen gebraucht angeschafften Firmenwagen auch zur Privatnutzung. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 2008 hat 27.500 EUR betragen. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 40 km.

Der geldwerte Vorteil für den Monat Januar berechnet sich wie folgt:

Geldwerter Vorteil für eigentliche Privatfahrten (1 % von 27.500 EUR)	275 EUR
+ Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (0,03 % x 27.500 EUR x 40 km)	<u>330 EUR</u>
= Lohnsteuerpflichtiger Sachbezug Firmenwagen für Januar 2012	605 EUR

Der Arbeitgeber hat die Möglichkeit, den geldwerten Vorteil für die Fahrten zur Arbeit ab dem 1. Entfernungskilometer mit 15 % pauschal zu versteuern. Er darf dabei unterstellen, dass der Firmenwagen hierfür an 15 Arbeitstagen monatlich benutzt wird. Der geldwerte Vorteil von 330 EUR kann deshalb bis zu 180 EUR (15 Tage x 0,30 EUR x 40 km) pauschal versteuert werden; der verbleibende Differenzbetrag von 150 EUR muss zusammen mit dem übrigen Arbeitslohn nach den Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers versteuert werden.

Abwandlung:

Der Arbeitnehmer hat dem Lohnbüro Einzelaufzeichnungen über die tatsächlich durchgeführten Fahrten zur Firma vorgelegt. Der Arbeitgeber berechnet den geldwerten Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte für 2012 nach der 0,002-%-Tagespau-

schale. Für Januar 2012 ergeben sich aus den Aufzeichnungen 5 Fahrten.

Geldwerter Vorteil für eigentliche Privatfahrten (1 % von 27.500 EUR)	275 EUR
+ Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (0,002 % x 27.500 EUR x 40 km x 5 Fahrten)	110 EUR
= Lohnsteuerpflichtiger Sachbezug Firmenwagen für Januar 2011	385 EUR

Die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung ist auf die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Arbeitgeberfahrten begrenzt. Der geldwerte Vorteil von 110 EUR kann deshalb bis zu 60 EUR (5 Tage x 0,30 EUR x 40 km) pauschal versteuert werden; der verbleibende Differenzbetrag von 50 EUR muss zusammen mit dem übrigen Arbeitslohn nach der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers versteuert werden.

► 7. Familienheimfahrten mit Firmenwagen bei doppelter Haushaltsführung

Für die Benutzung eines Firmenwagens zu Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung **entfällt der Ansatz eines geldwerten Vorteils**, wenn dem Arbeitnehmer beim eigenen Pkw für diese Fahrten der Abzug als Werbungskosten zustehen würde (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG). Für die wöchentlichen Familienheimfahrten, die der Arbeitnehmer mit dem Firmenwagen durchführen kann, wird damit auf die steuerliche Erfassung eines geldwerten Vorteils verzichtet. Andererseits darf der Arbeitnehmer für diese Fahrten keine Kosten im Rahmen seiner Steuererklärung abziehen (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 6 EStG). Durch diese Verfahrensweise nimmt der Gesetzgeber **aus Vereinfachungsgründen** im Ergebnis eine **Saldierung** vor. Die Saldierung von Einnahmen mit Werbungskosten ist Gegenstand eines Revisionsverfahrens beim BFH⁷². Bei nachteiligen Steuerbescheiden ist Einspruch einzulegen und Verfahrensrufe zu beantragen.

Führt der Arbeitnehmer mehr als eine wöchentliche Familienheimfahrt durch, darf der Arbeitnehmer diese zusätzlichen Fahrten nicht als Werbungskosten abziehen. Folglich ist für jede zweite oder weitere Familienheimfahrt ein zusätzlicher Arbeitslohn zu erfassen. Die gesetzlich festgelegte **Saldierung** (Verzicht auf die Erfassung eines geldwerten Vorteils) gilt nur für **eine Heimfahrt pro Woche**, weil beim eigenen Pkw jeweils auch nur eine Familienheimfahrt pro Woche mit dem Werbungskostenabzug begünstigt ist. Das Berechnungsverfahren für den geldwerten Vorteil zusätzlicher Zwischenheimfahrten ist unterschiedlich, je nachdem, ob die Einzelnachweismethode oder die 1-%-Regelung zur Anwendung kommt.

Anzusetzen ist für jede zusätzliche (2. oder weitere) Familienheimfahrt vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands bei der

■ 1-%-Regelung

0,002 % x inländischer Bruttolistenpreis (vgl. Tz. 2.1.) x Entfernungskilometer

■ Einzelnachweismethode

nachgewiesener Kilometersatz x gefahrene km lt. Fahrtenbuch.

Der Werbungskostenabzug für diese zusätzlichen Zwischenheimfahrten mit dem Firmenwagen ist ausgeschlossen. Nach der gesetzlichen Zielsetzung handelt es sich hierbei um Privatfahrten, die lediglich die Erhö-

hung des lohnsteuerpflichtigen Sachbezugs „Firmenwagenbesteuerung“ zur Folge haben.

Wichtig

0,002-%-Zuschlag bei 1-%-Methode

Benutzt ein Arbeitnehmer den Firmenwagen sowohl zu Heimfahrten als auch zu Fahrten zwischen Zweitwohnung und Arbeitsstätte, ist bei Anwendung der 1-%-Methode neben der monatlichen Entfernungspauschale von 0,03 % für die Fahrten zwischen Zweitwohnung und Arbeitsstätte zusätzlich der auf der Grundlage von 0,002 % berechnete geldwerte Vorteil für jede einzeln durchgeführte Familienheimfahrt anzusetzen. Die Verwaltung stellt hierbei auf die Entfernungskilometer ab, die Beschäftigungsort und Erstwohnung auseinander liegen⁷³.

Ein zusätzlicher geldwerter Vorteil wegen der Nutzung des Kraftfahrzeugs zu einer Familienheimfahrt im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung ist demnach immer dann zu versteuern, wenn diese Fahrt beim eigenen Pkw nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Werbungskosten abziehbar wäre (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG). Führt der Arbeitnehmer **mehr als einmal in der Woche** an den Ort des eigenen Hausstands, ist diese zusätzliche Heimfahrt vom Abzug weiterhin ausgeschlossen, sodass der Arbeitgeber diese Fahrten **versteuern** muss. Für diese steuerpflichtigen Fahrten ist eine Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht zulässig.

Beispiel

Geldwerter Vorteil bei Familienheimfahrten

Der Arbeitnehmer wohnt mit seiner Familie in Freiburg. Er ist seit 3 Jahren in Stuttgart beschäftigt und hat in unmittelbarer Nähe seines auswärtigen Beschäftigungsorts seit dieser Zeit eine 2-Zimmer-Wohnung angemietet. Die Entfernung zwischen Freiburg und Stuttgart beträgt 250 km. Der Arbeitgeber hat ihm ein Fahrzeug (Listenpreis 30.000 EUR) zur Verfügung gestellt. In 2012 fährt er neben den wöchentlichen Heimfahrten zusätzliche 10 Fahrten zu seiner Familienwohnung. Für eine wöchentliche Heimfahrt pro Woche könnte der Arbeitnehmer ohne Firmenwagen den Kostenabzug geltend machen, sodass eine Versteuerung dieser Fahrten unterbleibt. Hinsichtlich der 10 zusätzlichen Fahrten steht dem Arbeitnehmer auch beim eigenen Pkw keine Abzugsmöglichkeit zu. Im Rahmen der Firmenwagenbesteuerung müssen diese Fahrten deshalb mit jeweils 150 EUR (0,002 % von 30.000 EUR = 0,60 EUR x 250 km) pro Heimfahrt individuell versteuert werden. Die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG ist nicht möglich.

Die Lohnsteuer-Richtlinien enthalten eingehende Regelungen, wie der geldwerte Vorteil zu ermitteln ist, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ausnahmsweise einen **Fahrer** zur Verfügung stellt. Danach ist der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei beiden Methoden der Firmenwagenbesteuerung um 50 % zu erhöhen. Im Einzelnen s. R 8.1 Abs. 10 LStR.

⁷² Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 29.9.2010, 5 K 117/10, Rev. eingelegt, Az beim BFH VI R 33/11.

⁷³ BMF, Schreiben v. 24.11.1995, BStBl 1995 I S. 719, Tz. 37.

► 8. Nutzungsentgelte des Arbeitnehmers

Nutzungsentgelte, die der Arbeitnehmer für die Überlassung eines Firmenwagens an seinen Arbeitgeber bezahlt, mindern den nach den vorstehend dargestellten Grundsätzen ermittelten geldwerten Vorteil. Dies gilt unabhängig davon, ob ein kilometerbezogenes Entgelt vom Arbeitnehmer verlangt wird (z.B. 0,20 EUR je km) oder ob sich der Arbeitgeber für ein pauschales Nutzungsentgelt entscheidet. Das Entgelt führt sowohl bei der 1-%-Regelung als auch bei der Fahrtenbuchmethode in vollem Umfang zu einer Kürzung des geldwerten Vorteils.

Kein Nutzungsentgelt sind vom Arbeitnehmer getragene Betriebskosten. Eine Kürzung des geldwerten Vorteils durch Treibstoffkosten, zu deren Übernahme sich der Arbeitnehmer verpflichtet hat, ist weder bei der 1-%-Methode⁷⁴ noch bei der Fahrtenbuch-Methode zulässig⁷⁵. Bei der Fahrtenbuch-Methode hat der BFH allerdings gleichzeitig den Werbungskostenabzug bei der persönlichen Einkommensteuer des Arbeitnehmers zugelassen. Die Finanzverwaltung bleibt auch beim Fahrtenbuch bei der bisherigen Behandlung einzelner vom Arbeitnehmer getragener Fahrzeugkosten. Bei der Ermittlung des für die Berechnung des geldwerten Vorteils maßgebenden Kilometersatzes des überlassenen Fahrzeugs sind nur die vom Arbeitgeber getragenen Kosten zu berücksichtigen. Da die vom Arbeitnehmer getragenen Kosten bei dieser Berechnungsmethode nicht zu einem höheren geldwerten Vorteil führen, wird andererseits der Werbungskostenabzug durch einen Nichtanwendungs-erlass ausgeschlossen⁷⁶.

Wichtig Kein Nutzungsentgelt in Form späterer Kostenübernahme

Zu den vom Arbeitnehmer selbst getragenen Aufwendungen der Fahrzeugnutzung, die den geldwerten Vorteil nicht mindern⁷⁷, gehören die zunächst mittels Firmentankkarte gezahlten und anschließend an den Arbeitnehmer in Rechnung gestellten Treibstoffkosten. Die spätere Weiterbelastung von individuell durch die Fahrzeugnutzung angefallenen Kosten begründet kein anrechenbares Nutzungsentgelt.

Wer auf eine Beteiligung seiner Arbeitnehmer an den Betriebskosten des Firmenwagens nicht verzichten möchte, dem ist zu empfehlen, hierfür **pauschale Nutzungsentgelte** zu wählen, weil diese auch steuerlich zu berücksichtigen sind und den lohnsteuerpflichtigen Vorteil mindern.

Ähnlich verhält es sich mit **Zuschüssen des Arbeitnehmers**, die er **zu den Anschaffungskosten** für einen Firmenwagen zu entrichten hat, z.B. weil er sich mit dem Arbeitgeber auf Sonderausstattungen des Fahrzeugs geeinigt hat. Nach bisheriger Besteuerungspraxis konnte sich die Anrechnung von Zuzahlungen zum Kaufpreis ausschließlich im Jahr der Zahlung steuermindernd auswirken⁷⁸. In einem Urteil ist der BFH von dieser Rechtsauffassung abgewichen⁷⁹. Danach dürfen Zuzahlungen des Arbeitnehmers anders als nach der vorigen Rechtsystematik zu **keiner Kürzung des lohnsteuerlichen geldwerten Vorteils** führen, sondern sind beim Arbeitnehmer auf die Nutzungsjahre verteilt als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Entscheidung wird von der Finanzverwaltung nicht angewendet⁸⁰. Stattdessen **dürfen Zuzahlungen des Arbeitnehmers** zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens bei der 1-%-Methode ab

sofort nicht nur im Jahr der Zahlung, sondern auch in den Folgejahren **auf den geldwerten Vorteil angerechnet werden**. Danach kürzen Sonderzahlungen des Arbeitnehmers bei der 1-%-Methode ab dem Zahlungsjahr 01 und in den Jahren ab 02 solange den geldwerten Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung, bis die Zuzahlung aufgebraucht ist⁸¹.

Die Anrechnung von Zuzahlungen zum Kaufpreis im Jahr der Zahlung und ggf. in den Folgejahren auf den geldwerten Vorteil ist uneingeschränkt nur für die sog. 1-%-Regelung anzuwenden. Im Fall der Fahrtenbuchmethode sind **Arbeitnehmerzuschüsse zu den Anschaffungskosten** des Firmenwagens in Form ungekürzter AfA-Beträge zu berücksichtigen, wenn diese in der betrieblichen Gewinnermittlung als Betriebseinnahme gebucht werden⁸².

Der Kilometer-Satz und damit der geldwerte Vorteil bleiben bei dieser Verfahrensweise unverändert. Demzufolge ist der vom Arbeitnehmer finanzierte Teil der Anschaffungskosten wie bei der 1-%-Methode im Jahr der Zahlung und ggf. in den Folgejahren anzurechnen. Macht das Unternehmen dagegen von seinem Wahlrecht Gebrauch und behandelt den Arbeitnehmerzuschuss erfolgsneutral im Wege der Kürzung der Anschaffungskosten, schlägt sich dies in einem geringeren Kilometer-Satz nieder, den der Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil für die Privatfahrten und Fahrten zum Betrieb zu versteuern hat. Ausgangsgröße für die Berechnung der Abschreibung sind insoweit die tatsächlichen, um die Zuzahlungen des Arbeitnehmers gekürzten Anschaffungskosten. Ein Arbeitnehmerzuschuss wirkt sich demzufolge im Rahmen der Fahrtenbuchmethode bei dieser Berechnung nur über die geringere AfA auf die Gesamtdauer der Pkw-Überlassung aus und nicht etwa i.H.d. Zuschusses im Jahr der Zuzahlung.

⁷⁴ BFH, Urteil v. 18.10.2007, VI R 96/04, BFH/NV 2008 S. 282, BStBl 2008 II S. 198.

⁷⁵ BFH, Urteil v. 18.10.2007, VI R 57/06, BFH/NV 2008 S. 283, BStBl 2009 II S. 199.

⁷⁶ BMF, Schreiben v. 6.2.2009, IV C 5 – S 2334/08/10003, BStBl 2009 I S. 412.

⁷⁷ R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR.

⁷⁸ BFH, Urteil v. 23.10.1992, VI R 1/92, BStBl 1993 II S. 195.

⁷⁹ BFH, Urteil v. 18.10.2007, VI R 59/06, BFH/NV 2008 S. 264, BStBl 2009 II S. 200.

⁸⁰ R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 5 LStR 2010.

⁸¹ BMF, Schreiben v. 6.2.2009, IV C 5 – S 2334/08/10003, BStBl 2009 I S. 413.

⁸² FG Münster, Urteil v. 28.3.2012, 11 K 2817/11E, EFG 2012 S. 1245.

Art der Kostenübernahme	1-%-Regelung	Fahrtenbuchmethode
Pauschale, von der Nutzung unabhängige Zahlung (z. B. monatlich 200 EUR) kilometerbezogene Vergütungen	Anrechnung und Kürzung des geldwerten Vorteils auf max. 0 EUR	
Kaufpreiszuschuss beim Pkw-Erwerb (z. B. für Sonderausstattung)	Der Zuschuss ist im Jahr der Zahlung anzurechnen. Ist der Zuschuss höher als der geldwerte Vorteil der Überlassung, kann der übersteigende Teil in den Folgejahren solange zur Anrechnung gelangen, bis er verbraucht ist. Er ist damit „nicht verloren“. Wird ein Zuschuss zurückgezahlt, gehört er insoweit zum Arbeitslohn, als er den Nutzungswert gemindert hat.	

Tab. 2: Anrechnung von Zuzahlungen

► 9. Firmenwagen durch Gehaltsverzicht

Die Berechnung des geldwerten Vorteils bei der Firmenwagenbesteuerung nach der 1-%-Methode ist auch im Fall des Barlohnverzichts zulässig⁸³. Anders als beim Lohnverzicht mit Verwendungsabrede, der zu keiner Herabsetzung des bisherigen Bruttoarbeitslohns führen kann⁸⁴, kann bei einer Lohnumwandlung unter Änderung des Anstellungsvertrags der Lohnzufluss zukünftig nur noch in der vereinbarten Sachleistung liegen, weil der Anspruch auf Geldleistung insoweit untergegangen ist. Auch die Verwaltung folgt in den Lohnsteuer-Richtlinien dieser Rechtsprechung und erkennt die **Barlohnumwandlung zugunsten von Sachleistungen** an. Dies kann für denjenigen Arbeitnehmer vorteilhaft sein, der von seinem Arbeitgeber einen Firmenwagen nur mit der Maßgabe erhält, die hierfür anfallenden Kosten selbst zu tragen. Aufgrund der geänderten Rechtslage kann dies z. B. im Wege der Barlohnumwandlung geschehen. Die 1-%-Methode führt in diesen Fällen häufig zu einem Lohnansatz, der unter dem tatsächlichen Wert der Firmenwagenüberlassung und damit unter dem Betrag des lohnsteuerfreien Gehaltsverzichts liegt.

Beispiel Barlohnumwandlung zugunsten Firmenwagenüberlassung

Eine Firma stellt unter Abänderung des Einstellungsvertrags einem außertariflichen Arbeitnehmer erstmals 2012 einen Firmenwagen (Bruttolistenpreis 25.000 EUR) zur Verfügung. Die Ermittlung des geldwerten Vorteils erfolgt nach der 1-%-Methode (Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte 10 km). Zur Abgeltung der Privatnutzung wird eine monatliche Eigenbeteiligung des Arbeitnehmers i. H. v. 500 EUR vereinbart, die in Form einer Kürzung der monatlichen Bruttobezüge von bisher 4.000 EUR besteht und in etwa den betriebswirtschaftlich für den Firmenwagen errechneten Fahrzeugkosten pro Monat entspricht.

Die sich durch die Firmenwagenüberlassung im Fall der Barlohnumwandlung ergebende steuerliche Entlastung macht die folgende Vergleichsberechnung für die monatliche Gehaltsabrechnung deutlich:

	ohne Firmen- wagen EUR	mit Firmen- wagen EUR
Bruttolohn	4.000,00	3.500,00
Firmenwagen	–	325,00
(1 % zzgl. 0,03 % für Fahrten zum Betrieb)		

	ohne Firmen- wagen EUR	mit Firmen- wagen EUR
steuerpflichtige Bezüge	4.000,00	3.825,00
Lohnsteuer (Steuerklasse III/0)	461,66	417,00
Solidaritätszuschlag	25,39	22,93
Kirchensteuer (8 %)	36,93	33,36
Sozialabgaben (rd. 21 %)	840,00	803,25
Abzüge gesamt	1.363,98	1.276,54
Monatliche Ersparnis in 2012:		87,44

► 10. Autotelefon im Firmenwagen

Der Gesetzgeber hat für geldwerte Vorteile aus der Privatnutzung betrieblicher Telekommunikationsgeräte eine Steuerbefreiungsvorschrift eingeführt (§ 3 Nr. 45 EStG). Damit ist insbesondere das betriebliche Autotelefon im Firmenwagen aufgrund gesetzlicher Regelung steuerfrei⁸⁵. Nach den Anwendungsbestimmungen gilt diese neue Steuerbefreiungsvorschrift rückwirkend bereits ab 1.1.2000 (§ 52 Abs. 5 EStG). Telefoniert z. B. der Arbeitnehmer während einer Dienstreise mit seiner Ehefrau vom betrieblichen Autotelefon, ist kein geldwerter Vorteil zu erfassen (§ 3 Nr. 45 EStG). Aufzeichnungen für die Privatgespräche können damit entfallen.

Wichtig Monatliche Kostenpauschale für Privatnutzung

Will der Arbeitgeber den Arbeitnehmer an den Kosten der privaten Autotelefonnutzung beteiligen, um die hierdurch entstehenden Betriebsausgaben zu reduzieren, empfiehlt sich die Vereinbarung einer monatlichen Kostenpauschale. Der Arbeitnehmer hat dann für die Privatnutzung ein **pauschales Monatsentgelt** zu entrichten, das der Arbeitgeber bei der monatlichen Lohnabrechnung durch Kürzung des Nettoauszahlungsbetrags einbehalten kann. Die Höhe der Kostenbeteiligung ist im Einzelfall nach den betrieblichen Erfordernissen festzulegen.

Unter die Steuerbefreiung fällt auch die Privatnutzung einer im Firmenwagen installierten **Freisprechanlage**, nicht dagegen ein in das betriebliche Fahrzeug werkseitig eingebautes Navigationssystem.

⁸³ BFH, Beschluss v. 20.8.1997, VI B 83/97, BStBl 1997 II S. 667.

⁸⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 30.7.1993, VI R 87/92, BStBl 1993 II S. 884.

⁸⁵ Gesetz v. 20.12.2000, BGBl 2000 I S. 1850.

Kfz-Navigationssysteme zählen zur Sonderausstattung eines Pkw und teilen deshalb das lohnsteuerliche Schicksal der Fahrzeugnutzung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 EStG)⁸⁶. Für die Berechnung des geldwerten Vorteils nach der 1-%-Regelung bedeutet dies, dass die Aufwendungen für die Anschaffung und ggf. den Einbau eines Navigationssystems den Bruttolistenpreis als Bemessungsgrundlage für die Firmenwagenbesteuerung erhöhen.

Der Ansatz von Kfz-Navigationssystemen bei der Firmenwagenbesteuerung ist auch dann vorgeschrieben, wenn es sich um ein **Kombigerät** handelt, das neben der Navigationsfunktion auch Radio-, Computer- und Telekommunikationsfunktionen bietet. Eine Aufteilung bzw. Kürzung der auf den Telekommunikationsteil entfallenden Aufwendungen ist nicht zulässig; die Kosten für das gesamte Gerät sind einzubeziehen⁸⁷.

⁸⁶ Bestätigt durch BFH, s. hierzu unter Tz. 2.1.

⁸⁷ BMF, Schreiben v. 10.6.2002, IV C 5 – S 2334 – 63/02; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR.